

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Zásoby a jejich oceňování v účetnictví
The Reserves and their Valuation in Accounting

Studentka:

Lenka Komoňová

Vedoucí bakalářské práce:

Ing. Hana Bartková, Ph.D.

Ostrava

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví

Zadání bakalářské práce

Student: **Lenka Komoňová**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **6202R049 Účetnictví a daně**
Téma: **Zásoby a jejich oceňování v účetnictví**
The Reserves and their Valuation in Accounting

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Teoretické aspekty zásob
 3. Základní principy oceňování a právní úprava
 4. Praktická aplikace ve vybrané obchodní společnosti
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce
Seznam příloh
Přílohy


Seznam doporučené odborné literatury:

KOLEKTIV AUTORŮ. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2014*. 12. vyd. Olomouc: ANAG, 2014. 424 s. ISBN 978-80-7263-862-8.
KOVANICOVÁ, Dana. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 20. vyd. Praha: Bova Polygon, 2012. 412 s. ISBN 978-80-7273-169-5.
STROUHAL, Jiří. *Oceňování v účetnictví*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013. 417 s. ISBN 978-80-7478-366-1.


Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Hana Bartková, Ph.D.**

Datum zadání: 21.11.2014
Datum odevzdání: 07.05.2015


Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry




prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

„Prohlašuji, že jsem celou bakalářskou práci vypracovala samostatně, pod vedením vedoucího bakalářské práce, přílohy mi dané k dispozici jsem nezávisle vložila a uvedla všechny použité podklady a literaturu.“

V Ostravě dne^{4.5.2015}.....

.....^{Lenka Komárová}.....
jméno a příjmení studenta

Obsah

1	Úvod	5
2	Teoretické aspekty zásob	7
2.1	Charakteristika zásob	7
2.1.1	Skladový materiál	7
2.1.2	Zásoby vlastní výroby	8
2.1.3	Zboží	8
2.2	Pořízení zásob	8
2.2.1	Způsob účtování metodou A	9
2.2.2	Způsob účtování metodou B	9
2.2.3	Účtování zásob vlastní výroby	10
2.3	Pořízení zásob ze zahraničí	12
2.3.1	Nákup zásob z jiného členského státu EU	12
2.3.2	Nákup zásob ze zemí mimo EU	13
2.4	Vyskladnění zásob	14
2.4.1	Prodej zásob materiálu a zboží	14
2.4.2	Vyskladnění materiálu k výrobě	14
2.4.3	Přeskladnění	15
2.4.4	Škody na zásobách	15
2.4.5	Vklad zásob do podnikání	15
2.4.6	Darování zásob	15
2.4.7	Inventarizační rozdíly zásob	15
2.5	Specifické případy o účtování zásob	16
2.5.1	Materiál na cestě a nevyfakturované dodávky	16
2.5.2	Slevy na nakoupené zásoby	17
2.5.3	Reklamáce při dodávkách materiálu	18
2.5.4	Opravné položky	19
2.6	Analytická evidence materiálu	20
2.7	Zásoby dle IAS 2	20
2.7.1	Oceňování při pořízení	21
2.7.2	Kalkulace ve sdružené výrobě	22
2.7.3	Snížení hodnoty zásob	23
2.7.4	Oceňování spotřeby zásob	23
2.7.5	Srovnání IFRS s českou účetní legislativou	23

2.8	Zásoby dle US GAAP	24
2.8.1	Ocenění zásob dle US GAAP	25
2.8.2	Metoda reálné hodnoty zásob	27
2.9	Zásoby ve finančních výkazech.....	27
2.9.1	Finanční analýza	28
2.10	Bod zvratu	30
3	Základní principy oceňování a právní úprava	31
3.1	Oceňování ke dni uskutečnění účetního případu.....	31
3.1.1	Ocenění nakupovaných zásob	31
3.1.2	Ocenění vyráběných zásob	31
3.1.3	Ocenění bezúplatně nabytých zásob.....	34
3.1.4	Ocenění k rozvahovému dni	34
3.2	Oceňování úbytku zásob.....	34
3.2.1	Skutečné ocenění	35
3.2.2	Metoda FIFO	35
3.2.3	Metoda váženého aritmetického průměru	35
3.2.4	Metoda pevných skladních cen s odchylkou	35
3.3	Oceňování zásob zboží při prodeji	37
3.4	Oceňování zásob při inventarizaci.....	38
4	Praktická část ve vybrané obchodní společnosti	39
4.1	Charakteristika firmy G & G Kabeltechnik, s. r. o.....	39
4.1.1	Firemní politika	40
4.2	Vymezení analytických účtů souvisejících s účtováním zásob	41
4.3	Účetní software.....	45
4.4	Účtování ve firmě	45
4.5	Oceňování při úbytku ze skladu	49
4.6	Finanční analýza za rok 2014	51
5	Závěr.....	53
	Seznam použití literatury.....	55
	Seznam zkratk.....	57
	Seznam tabulek a obrázku	
	Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

1 Úvod

Téma bakalářské práce Zásoby a jejich oceňování v účetnictví jsem si vybrala z několika důvodů. Zásoby jsou pro každou firmu velmi důležité. V dnešním světě ale nejsou zásoby hlavním tématem jen pro firmy. Velkou roli hrají zásoby i pro nás. Mezi velmi významné zásoby, které jsou pro nás důležité, jsou například voda, deštné pralesy, ropa, zemní plyn, uhlí, měď, železná ruda aj. Pokud tyto zásoby dojdou nebo nastane jejich velký úbytek, bude to mít pro nás mnohem horší dopad, než si dokážeme vůbec představit.

Zásoby tvoří významnou část majetku podniku, jelikož v těchto zásobách je po určitou dobu vázán jeho kapitál. Zásoby řadíme do oběžného majetku, který má krátkodobý charakter. Pro zásoby je typické, že soustavně mění svoji podobu a k tomu dochází při provozním cyklu. Z nakoupeného materiálu nám vznikne nedokončená výroba, polotovary, výrobky a zboží, které nám pak přináší finanční výnosy z jejich následného prodeje (vznik pohledávky) a jejich úhrada v podobě peněz. Ty poté použijeme na nákup dalších zásob a tento provozní cyklus se neustále opakuje.

V dnešní době dochází k tomu, že ve většině firem je vysoká hladina zásob, která představuje pro firmy velkou finanční zátěž v podobě kapitálu. Ten se skrývá za uskladněným materiálem ve skladech. Tímto trendem se mohou logistické náklady firmy vyšplhat až na 70 % z celkových nákladů na výrobek a díky tomuto jevu je ovlivněna rentabilita. Kvůli těmto problémům se firmy snaží změnit logistické a skladovací procesy, aby docházelo ke snižování zásob a ke skladování pouze určitého množství zásob.

Ve firmě je důležité zabývat se rezervami a jejich procesem. Zásobování je činnost podniku, při které si firma zajišťuje potřebné suroviny a materiál v požadovaném množství, kvalitě, druzích ve stanové době a ve výhodných cenách. Firma by si měla vytvořit optimální zásobu, která by jí vlastně zajistila plynulý chod podniku.

Cílem mé bakalářské práce je oceňování zásob, především při jejich pořízení, spotřebě apod. V mé práci budu zkoumat, jestli jsou metody oceňování při úbytku zásob používané danou firmou správné z jejich hlediska.

Práce je rozčleněna do tří částí. V první kapitole se zabývám teoretickým východiskem. Jejím cílem je nastínit základní informace o zásobách, jako je například jejich charakteristika, rozdělení, základní účtování – pořízení, vyřazení, specifické účetní případy úzce související se zásobami. Zabývám se také zásobami z hlediska IAS 2 a US GAAP. Také se budu zabývat rezervami z pohledu finanční analýzy. V druhé kapitole popisuji základní oceňování zásob, a to při uskutečnění účetního případu, k rozvahovému dni apod. Zaměřím se také na ocenění úbytku zásob a metod, které se mohou použít.

Během psaní mé bakalářské práce jsem vycházela z odborné literatury, platných právních předpisů a interních dokumentů firmy. Taktéž jsem využila internetové zdroje.

V praktické části jsem použila metodiku srovnání, kdy porovnávám oceňování metodou FIFO, jež mnou vybraná společnost používá s metodou váženého aritmetického průměru.

2 Teoretické aspekty zásob

2.1 Charakteristika zásob

Zásoby tvoří v jakékoliv firmě oběžný majetek účetní jednotky a mění svoji podobu během výrobního procesu. Doba použitelnosti je kratší než jeden rok a pořizovací cena je nižší než 40 000 Kč. Jmění je v rezervách vázáno krátkodobě a zpět ho účetní jednotka získává formou tržeb za prodané výrobky nebo služby. Zásoby všeobecně můžeme rozdělit na materiál, zásoby vlastní výroby a zboží.

2.1.1 Skladový materiál

Do skladového materiálu patří všechny předměty, které jsou určeny k jednorázové spotřebě jak ve výrobní, tak i v nevýrobní činnosti, a další movité věci, jejichž doba použitelnosti je kratší než jeden rok, bez ohledu na jejich pořizovací cenu.

Ve skupině skladovaný materiál najdeme dle § 9 odst. 1 Vyhlášky č. 500/2002 Sb.:

- **suroviny**, taktéž základní materiál – prochází výrobním procesem zcela nebo z části do výrobku a tvoří jeho podstatu,
- **pomocné látky** – přechází do výrobku, ale nevytváří jeho základ,
- **provozovací látky** – do výrobku nevstupují, jsou to látky, které jsou potřebné pro provoz dlouhodobého majetku,
- **náhradní díly** – předměty, které nám pomáhají uvést hmotný majetek do původního stavu,
- **obaly a obalové materiály** – slouží k ochraně materiálu, výrobků, polotovarů a zboží.

Řadíme je do skupin:

- spotřební materiál – jednorázová spotřeba, např. sáčky, tašky, balicí papír.
 - výrobní obaly – součást výrobku např. krabice, plechovky, tuby, kelímky.
 - inventární obaly – obal překračuje částku 40 000 Kč a jeho doba upotřebitelnosti je delší než jeden rok. Tyto obaly řadíme do dlouhodobého majetku, např. kontejnery.
 - oběhové obaly – použití najdeme při přepravě zásob a většinou se vracejí dodavateli. Dle ceny může jít o materiál i dlouhodobý majetek, např. bedny, sudy, přepravky, palety a lahve.
- **drobný hmotný majetek** – majetek, o kterém účetní jednotka rozhodla, že ho nezařadí do dlouhodobého majetku. Pořizovací cena je nižší než 40 000 Kč a doba použitelnosti činí

dobu delší než jeden rok. Pokud se účetní jednotka rozhodne majetek zařadit do zásob, pak je toto rozhodnutí součástí vnitřní směrnice účetní jednotky,

- **movité věci s dobou použitelnosti jeden rok a kratší bez ohledu na pořizovací cenu.**

2.1.2 Zásoby vlastní výroby

V této skupině zásob najdeme dle § 9 odst. 2, 3, 4 Vyhlášky č.500/2002 Sb.:

- **nedokončenou výrobu** – produkty, které už nejsou materiálem ani hotovým výrobkem a již prošly jedním nebo více výrobními procesy,
- **polotovary vlastní výroby** – části výrobku, jež prošel všemi výrobními stupni,
- **výrobky** – předměty vlastní výroby, které jsou určeny k prodeji mimo podnik, případně ke spotřebě uvnitř podniku,
- **mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny** – z hlediska účetního zařazujeme do zásob tato zvířata: mladá chovná zvířata, zvířata ve výkrmu, ryby, včelstva, hejna slepic, krůt, kachen, perliček a hus na výkrm, kožešinová zvířata.

2.1.3 Zboží

Dle Vyhlášky č. 500/2002 Sb. § 9 odst. 5 zboží obsahuje „*movité věci včetně zvířat, nabyté za účelem prodeje, pokud účetní jednotka s těmito věcmi obchoduje. Položka obsahuje dále výrobky vlastní výroby, které byly aktivovány a předány do vlastních prodejen, a zvířata vlastního chovu, která dospěla, byla aktivována a jsou určena k prodeji s výjimkou jatečných zvířat. Položka obsahuje též nemovitosti, které účetní jednotka, jejímž předmětem činnosti je nákup a prodej nemovitostí, nakupuje za účelem prodeje a sama je nepoužívá, nepronajímá a neprovádí na nich technické zhodnocení.*“

2.2 Pořízení zásob

Účetní jednotka může pořídit zásoby nákupem (dodavatelsky), vlastní výrobou zásob, darem, inventarizačním přebytkem, převodem z osobního vlastnictví u fyzických osob a vkladem zásob u právnických osob. Zvláštní případ nastane u poskytnutých záloh na pořízení zásob. To znamená, že dodavatel požaduje platbu předem, tedy zálohu. Tuto zálohu účtujeme jako pohledávku vůči dodavateli na účtech 151 – Poskytnuté zálohy a závdavky na materiál, 152 – Poskytnuté zálohy a závdavky na zvířata nebo na účet 153 – Poskytnuté zálohy a závdavky na zboží. Součástí poskytnuté zálohy je i daň z přidané hodnoty.

Dle zákona o účetnictví má účetní jednotka možnost účtovat způsobem A i způsobem B.

Metoda účtování A je upravena § 4.2 ČÚS 015 a metoda B § 4.3 ČÚS 015. V rámci analytických účtů podle míst uskladnění může být uplatněn pouze jeden ze způsobů.

2.2.1 Způsob účtování metodou A

Během roku se nakupované zásoby účtují na daný rozvahový účet zásob a na základě výdejek při jejich spotřebě se promítají do nákladů. Při účtování způsobem A se nám mohou vyskytnout tyto účetní případy:

- příjemky ve skladech po přijetí materiálu na sklad,
- výdejky na zásoby, které byly vydány ze skladů,
- faktury za nákup zásob od dodavatelů,
- poskytnuté zálohy na nákup zásob,
- náklady, které souvisejí s pořízením zásob,
- úhrady dodavatelských faktur.

Účtování probíhá pomocí faktury za materiál, kterou účtujeme na účet na straně MD na účtu 111 - Pořízení materiálu a na účet na straně D 321 – Dluhy z obchodních vztahů. Dále můžeme mít vedlejší náklady, např. přepravné placené v hotovosti, které je součástí pořizovací ceny a účtuje se na účet na straně MD 111 – Pořízení materiálu a účet na straně D 211 – Pokladna. Potom následuje příjem materiálu na sklad pomocí příjemky, která se účtuje na vrub účtu 112 – Materiál na skladě a ve prospěch účtu 111 – Pořízení materiálu.

2.2.2 Způsob účtování metodou B

Účetní jednotka, která používá tuto metodu, neúčtuje o příjmech a výdejích nakupovaných zásob. Jednotka nepoužívá účty 111 – Pořízení materiálu, 112 – Materiál na skladě, 131 – Pořízení zboží, 132 – Zboží na skladě a v prodejnách. Pořizovací cena s veškerými ostatními náklady se účtuje do nákladů na účet 501 – Spotřeba materiálu nebo 504 – Prodané zboží. Na konci účetního období převede účetní jednotka počáteční stav zásob z oběžných aktiv do nákladů a poté převede konečný stav zásob z nákladů do oběžných aktiv v rozvaze. Inventarizační rozdíly účtujeme stejným způsobem jako u metody A.

Při prodeji zásob přeúčtujeme pořizovací cenu zásob z účtu 501 – Spotřeba materiálu na stranu MD na účet 542 – Prodaný materiál. Stejným způsobem jako u metody A řešíme materiál na cestě (zboží na cestě) a nevyfakturované dodávky.

Tab. 2.1 Účtování metodou B u materiálu a zboží

Č.	Účetní případ	Částka (Kč)	MD	D
1.	Faktura za zboží	10 000,-	501/504	321
2.	Přepravné zboží v hotovosti	2 000,-	501/504	211
3.	Clo zapláceno v hotovosti	1 000,-	501/504	379
4.	Příjemka zboží na sklad (neúčtuje se)	13 000,-	-	-
5.	Převod PS do spotřeby	5 000,-	501/504	112/132
6.	Převod KS do spotřeby	15 000,-	112/132	501/504

Zdroj: Vlastní zpracování

Součástí pořizovací ceny zásob může být vnitropodniková přeprava. Za vnitropodnikovou službu považujeme přepravné za dopravu materiálu při nákupu uskutečněné vlastními dopravními prostředky. Vnitropodnikové přepravné je součástí pořizovací ceny materiálu. Účtuje se na straně MD na účtu 111 – Pořízení materiálu a je chápán, jako výnos účetní jednotky na straně D na účtu 622 – Aktivace vnitropodnikových služeb. Další součástí pořizovací ceny je aktivace materiálu a služeb. Účetní jednotka má možnosti si sama vyrábět některé druhy materiálu, jako jsou např. obaly, náhradní díly apod. Jedná se o takové předměty, které řadíme do jiného oboru, než je hlavní výrobní činnost. Při výrobě předmětů vzniknou podniku náklady, proto účtujeme jejich předání na sklad materiálu jako výnos. Tím je zajištěno, že se do výsledku hospodaření náklady promítnou až při spotřebě materiálu. Materiál vlastní výroby účtujeme obdobným způsobem jako aktivaci vnitropodnikových služeb, tedy na straně MD na účtu 112 – Materiál na skladě a na straně D na účtu 621 – Aktivace materiálu a zboží.

2.2.3 Účtování zásob vlastní výroby

Účetní jednotka si tyto zásoby vyrábí sama a oceňuje je vlastními náklady. Zásoby vlastní výroby evidujeme v účetní osnově na účtech: 121 – Nedokončená výroba, 122 – Polotovary vlastní výroby, 123 – Výrobky, 124 – Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny. Jejich stručný popis provedla autorka v předchozí podkapitole. Oceňování se běžně provádí skutečnými náklady nebo podle kalkulací se stanovením odchylek od skutečných nákladů. Tyto údaje je možné si zjistit z vnitropodnikového účetnictví.

Účtování metodou A

Přírůstky a úbytky zásob vlastní výroby účtujeme na účtech 12. – účtové skupiny na straně MD a na účtech 61. – účtové skupiny na straně D.

Při registraci úbytku účtujeme obráceným zápisem na účtech 61. – účtové skupiny na straně MD a na účtech 12. – účtové skupiny na straně D. U nedokončené výroby použijeme například účty 121 – Nedokončená výroba a 611 – Změna stavu nedokončené výroby.

U polotovarů vlastní výroby účty 122 – Polotovary vlastní výroby a 612 – Změna stavu polotovarů vlastní výroby. U výrobků účty 123 – Výrobky a 613 – Změna stavu výrobků. Při zápisu u mladých zvířat účty 124 – Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny a 614 – Změna stavu zvířat.

Inventarizační rozdíl se na základě inventarizace zaúčtuje účetní jednotkou, pokud bude přebytek např. na straně MD na účtu 123 – Výrobky a na straně D na účtu 613 – Změna stavu výrobků. U manka se bude účtovat na vrub účtu 549 – Manka a škody z provozní činnosti a ve prospěch účtu 123 – Výrobky. U manka do normy přirozených úbytků účtujeme např. na vrub účtu 123 – Změna stavu výrobků a ve prospěch účtu 123 – Výrobky.

Účetní jednotka může své vyrobené produkty dodat do svých maloobchodních prodejen. V okamžiku, kdy je uskutečněno dodání, se z výrobků stává zboží. Účetní jednotka nejprve bude účtovat o vyskladnění výrobků a poté zaúčtuje pořízení zboží na straně MD a aktivaci materiálu a zboží na straně D na účtu 621 – Aktivace materiálu a zboží.

Tab. 2.2 Účtování předání výrobků do maloobchodních prodejen

Č.	Účetní případ	Částka (Kč)	MD	D
1.	Vyskladnění výrobků	30 000,-	613	123
2.	Předání zboží na prodejnu	30 000,-	131	621
3.	Převzetí zboží	30 000,-	132	131

Zdroj: Vlastní zpracování

Účtování metodou B

Pokud účetní jednotka používá při účtování metodu B, musí na začátku účetního období zaúčtovat počáteční stav všech rezerv vlastní výroby. Tento úkon se provede například na účet 123 – Výrobky na straně MD a na straně D na účtu 701 – Počáteční stav rozvahy.

Na konci účetního období musí účetní jednotka provést zaúčtování počáteční stav zásob vlastní výroby do spotřeby, a to na vrub na účet 613 – Změna stavu výrobků a ve prospěch účtu 123 – Výrobky.

Později musí zjistit konečný zůstatek zásob vlastní výroby ze skladových karet a zaúčtovat ho na stranu MD účtu 123 – Výrobky a na straně D na účet 613 – Změna stavu výrobků. Přírůstky a úbytky zásob vlastní výroby se u metody B neúčtují, ale účetní jednotka musí o nich uvést evidenci na skladních kartách. U inventarizačních rozdílů postupuje účetní jednotka stejným způsobem jako u metody A.

2.3 Pořízení zásob ze zahraničí

Důležitou věcí při nákupu zásob ze zahraničí je to, že účetní jednotka musí rozlišovat, jestli se jedná o pořízení zásob z jiného členského státu Evropské unie nebo o pořízení zásob ze zemí mimo Evropskou unii. Účtuje se stejným způsobem jako u tuzemského dodavatele. Stěžejní je přepočítat částku v cizí měně na Kč. Účetní jednotka může při přepočítání použít tyto kurzy:

- a) denní kurz představující aktuální kurz České národní banky ke dni uskutečnění účetního případu,
- b) pevný kurz je kurz České národní banky platný na začátku období, jehož délku si účetní jednotka sama stanoví ve vnitropodnikových stanovách, a po dobu trvání tohoto období tento příslušný kurz používá pro přepočet na Kč. Období může být týden, měsíc, čtvrtletí, rok apod.

2.3.1 *Nákup zásob z jiného členského státu EU*

Dodavatel nakupující zásoby z jiného členského státu EU nebude tuto zásilku zdaňovat daní z přidané hodnoty za podmínky, že mu česká společnost sdělí své DIČ. DPH z dodávky si kupující sám vypočítá a tuto vypočítanou daň má povinnost odvést příslušnému finančnímu úřadu. Pokud se stane, že bude mít česká společnost od prodávajícího z jiného členského státu EU daňový doklad, vzniká jí zpravidla i nárok na odpočet daně. Stane-li se, že bude mít česká firma plný nárok na odpočet, daň na vstupu i na výstupu bude stejná, může dojít také k tomu, že odvod finančnímu úřadu bude v konečné fázi nulový.

Příklad: Nákup zásob z jiného členského státu EU

Společnost Květina a.s., si pořídila 31. 3. 2015 materiál od německého dodavatele za 3 000 EUR. S touto dodávkou obdržela zároveň fakturu. Účetní jednotka má ve vnitropodnikové směrnici pevný kurz ve výši 27 Kč/1 €.

Řešení:

Tab. 2.3 Nákup zásob z jiného členského státu EU

Č.	Účetní případ	Částka (€)	Částka (Kč)	MD	D
1.	FAP od německého dodavatele	3 000	81 000,-	111	321
2.	Přiznání daňové povinnosti: 81 000 Kč x sazba DPH 21 %		17 010,-	349	343
3.	Nárok na odpočet		17 010,-	343	349

Zdroj: Vlastní zpracování

2.3.2 Nákup zásob ze zemí mimo EU

Celní orgán podle jednotného správního dokladu vyměří clo, jakmile dodávka zásob překročí hranice našeho státu. Výsledné clo stanovíme příslušnou sazbou z celního sazebníku, kterou vypočítáme z celních hodnot. To zpravidla obsahuje cenu fakturovanou zahraničním dodavatelem a převedenou na Kč. Clo pak představuje závazek vůči danému celnímu úřadu.

Příklad: Nákup zásob ze země mimo EU:

Podnikatel (plátce DPH) nakoupil ve Švýcarsku materiál za 1 000 CHF (kurz 19 Kč/1 CHF). Podle celní deklarace byl materiál propuštěn do volného oběhu a clo činilo 8 000 Kč. DPH si vypočítal podnikatel sám (21 % ze základu 27 000 Kč, tj. z ceny materiálu + cla).

Řešení:

Tab. 2.4 Nákup zásob ze země mimo EU

Č.	Účetní případ	Částka (Kč)	MD	D
1.	FAP od švýcarského dodavatele	19 000,-	111	321
2.	Celní deklarace – clo	8 000,-	111	379
3.	DPH – povinnost přiznat daň	5 670,-	349	343
4.	DPH – nárok na odpočet daně	5 670,-	343	349

Zdroj: Vlastní zpracování

2.4 Vyskladnění zásob

Jak tvrdí Louša (2012, s. 72): „úbytek zásob je vyjadřován v té ceně, v které jsou evidovány na skladě. Úbytky zásob mohou být:

- vyskladnění do spotřeby – na prodej zásob materiálu nebo zboží, k výrobě nebo jiné konečné spotřebě,
- přeskladnění,
- vyřazení pro nepotřebnost nebo poškození,
- vyřazení důsledkem jejich zničení nebo ztráty,
- vrácení dodavateli důsledkem reklamace,
- vklad,
- darování,
- poskytnutí vzorku,
- inventární manko.“

2.4.1 Prodej zásob materiálu a zboží

Při prodeji materiálu dochází jenom výjimečně, a to například, jestliže se účetní jednotka rozhodne zcela změnit výrobní program, dále při likvidaci nadměrných a nepotřebných zásob nebo při pomoci jinému podniku. Materiál prodáváme za smluvní ceny včetně daně z přidané hodnoty. V prodejní ceně účtujeme na straně MD na účtu 311 – Pohledávky z obchodních vztahů, 211 – Pokladna nebo 221 – Účty peněžních prostředků. Následně na straně D na účtu 642 – Tržby z prodeje materiálu. V pořizovací ceně účtujeme o úbytku materiálu na straně MD na účtu 542 – Prodaný materiál a na straně D na účtu 112 – Materiál na skladě. U způsobu B neúčtujeme o úbytku materiálu. Při prodeji zboží účtujeme tržby za prodané zboží na straně MD obdobně jako u materiálu a na straně D na účtu 604 – Tržby za zboží. Úbytek zboží zachytíme na straně MD na účtu 504 – Prodané zboží a potom taktéž na straně D na účtu 132 – Zboží na skladě a v prodejnách. U způsobu B neúčtujeme o úbytku.

2.4.2 Vyskladnění materiálu k výrobě

Tento případ bývá nejčastější situací v podnicích. Dochází při něm k vyskladnění materiálu do spotřeby, kdy je materiál použit k výrobě produktů. Účtujeme na straně MD na účtu 501 – Spotřeba materiálu a na straně D na účtu 112 – Materiál na skladě.

2.4.3 Přeskladnění

K přeskladnění může dojít mezi sklady nebo přeskladnění výrobků do vlastní výroby. V druhém případě používáme účet 621 – Aktivace materiálu a zboží.

2.4.4 Škody na zásobách

Škody, jež vznikly např. fyzickým znehodnocením zásob, účtujeme nápodobně jako manka na zásobách na účet 549 – Manka a škody z provozní činnosti nebo živelními pohromami na účet 582 – Škody.

2.4.5 Vklad zásob do podnikání

Vklad zásob patří mezi způsoby bezúplatného pohybu zásob. Zásoby máme možnost vložit do podnikání jiných osob buď jako nedílnou součást celkového vkladu majetku, závazků, nebo samostatně.

Účtování je jednoduché. Účtování vložení rezerv do základního jmění bude z pohledu vkládajícího účtováno na straně MD na účet 06x a na stranu D na účet 1xx. Z pohledu příjemce vkladu zásob bude účtováno na straně MD na účtu 1xx a na straně D na účtu 411 – Základní kapitál. Další případ může nastat při tichém vkladu zásob. Z pohledu vkládajícího se účtuje na straně MD na účtu 067 – Ostatní zápůjčky a úvěry a na straně D na účtu 1xx. Z pohledu příjemce na straně MD na účtu 1xx a na straně D na účtu 479 – Jiné dlouhodobé dluhy.

2.4.6 Darování zásob

Z pohledu darujícího účtujeme na straně MD na účet 543 – Dary a na straně D například na účtu 112 – Materiál na skladě. U obdarovaného proběhne účtování na straně MD např. na účtu 132 – Zboží na skladě a v prodejnách a na straně D na účtu 413 – Ostatní kapitálové fondy.

2.4.7 Inventarizační rozdíly zásob

Dle zákona o účetnictví musí účetní jednotka ke dni řádné účetní závěrky a ke dni mimořádné účetní závěrky provést ověření skutečného stavu s účetním pomocí inventarizace. Skutečný stav zjistíme fyzickou inventurou. Inventura je součástí inventarizace, která obsahuje další tři části: zjištění inventarizačního rozdílu, vypořádání inventarizačního rozdílu

a kontrolu ocenění majetku a závazků. Porovnáním skutečného stavu s účetním nám vzniknou inventarizační rozdíly. Ty mohou být:

a) **manko** – skutečný stav je nižší než zjištěný v účetnictví. Manka můžeme rozdělit:

- manko do výše norem přirozených úbytků – Na některé zásoby působí při skladování a manipulaci přirozené vlivy např. seschnutí, rozprášení, vypařování apod. Účetní jednotka stanoví normy přirozených úbytků ve své vnitřní směrnici. Vzniklý úbytek účtujeme na účet 501 – Spotřeba materiálu,
- ostatní manka,
- manka nad normy přirozených úbytků,
- zaviněná manka do výše norem přirozených úbytků,
- všechna manka na zásobách, kde není normován přirozený úbytek.

Ostatní manka účtujeme na účet 549 – Manka a škody z provozní činnosti. Pokud došlo k úbytku při mimořádných situacích např. povodeň, požár, zaúčtujeme tuto škodu na účet 582 – Škody, naopak výnos účtujeme na účet 688 – Ostatní mimořádné výnosy. Předepsané náhrady škod např. zaměstnancům, účtujeme jako výnos na účet 648 – Ostatní provozní výnosy a souvztačně na účet 355 – Pohledávky za zaměstnance. Manko zaviněné zaměstnancem můžeme srazit rovnou z jeho mzdy. Náhradu od pojišťovny zaúčtujeme na účet 378 – Jiné pohledávky.

b) **přebytek** – skutečný stav je vyšší než účetní stav. Tento přebytek účtujeme na stranu D na účet 648 – Ostatní provozní výnosy a na stranu MD na účet 112 – Materiál na skladě.

2.5 Specifické případy o účtování zásob

2.5.1 *Materiál na cestě a nevyfakturované dodávky*

Na konci účetního období při uzavírání účetních knih se může stát, že při nákupu zásob nám dodavatel nezaslal fakturu nebo nám chybí příjemka. Účty 111 – Pořízení materiálu a účet 131 - Pořízení zboží musí na konci účetního období vykazovat nulový zůstatek. K převedení zůstatků použijeme účty 119 – Materiál na cestě a účet 389 – Dohadné účty pasivní.

Na účtu 119 – Materiál na cestě budeme účtovat v tom případě, když budeme mít k dispozici fakturu na dodávku materiálu, ale doposud nemáme materiál.

Tab. 2.5 Účtování materiálu na cestě

Č.	Datum	Účetní případ	Částka (Kč)	MD	D
1.	5. 11.	Faktura za materiál	1 000,-	111	321
		DPH 21 %	210,-	343	321
2.	31. 12.	Materiál nebyl dodán	1 000,-	119	111
3.	5. 1.	Příjemka materiálu	1 000,-	112	119

Zdroj: Vlastní zpracování

Na účtu 389 – Dohadné účty pasivní účtujeme tehdy, když přijmeme materiál na sklad, ale do konce účetního období neobdržíme fakturu.

Tab. 2.6 Účtování nevyfakturované dodávky

Č.	Datum	Účetní případ	Částka (Kč)	MD	D
1.	5. 11.	Příjemka materiálu	5 000,-	112	111
2.	31. 12.	Do konce roku nedošla faktura od dodavatele	5 000,-	111	389
3.	5. 1.	Faktura za dodaný materiál	5 000,-	389	321
		DPH 21 %	1 050,-	343	321

Zdroj: Vlastní zpracování

2.5.2 Slevy na nakoupené zásoby

Během nákupu zásob se můžeme setkat i s tím, že nám dodavatel poskytne slevu u takto pořizovaných zásob. Slevy mohou být poskytovány ve formě bonusu nebo skonta.

Bonus

Jedná se o slevu, kterou poskytne dodavatel za podmínek splnění odběru určitého množství, obvykle během předem daného období. Hranice je zpravidla stanovena hodnotou odebraného zboží nebo v technických jednotkách. Bonus má možnost dodavatel poskytnout na základě předem uzavřené smlouvy nebo na základě své vnitřní ceníkové a obchodní politiky, bez smluvního závázání.

- a) Bonus je poskytován okamžitě při dodávce určitého množství odebraných zásob nebo překročení určité hodnoty fakturace v každé jednotlivé dodávce, je proto nutné je u odběratele považovat za slevu poskytnutou k jednotlivým položkám faktury a rozpustit je do jejich ocenění. U dodavatele je slevou z prodejní ceny dodávky a tím i vstupuje do základu DPH.

- b) Bonus může být také poskytnut až po odebrání určitého množství nebo fakturačního objemu dodatečně. V praxi bývá tento případ častější a pak ovlivňuje provozní náklady účtu 548 – Ostatní provozní náklady a provozní výnosy účet 648 – Ostatní provozní výnosy.

Skonto

Skonto je případ, kdy dodavatel poskytne slevu z konkrétní faktury, protože byla zaplacená před dobou splatnosti anebo hotově. V praxi mohou nastat tyto varianty:

- a) je skonto cenovou podmínkou, která je uplatněna již v procesu stanovování fakturační ceny a cena je konečná, např. pokud je dodavatelem poskytována sleva při promptním placení,
- b) nebo naopak je fakturována cena, na kterou je dodatečně poskytnuto finanční zvýhodnění pro zaplacení před lhůtou splatnosti.

2.5.3 Reklamace při dodávkách materiálu

Mezi odběratelem a dodavatelem, případně přepravníkem se mohou vyskytnout nesrovnalosti při dodávkách materiálu. Nesrovnalosti mohou být například ve množství dodaného materiálu. Odběratel uplatňuje své požadované nároky vůči dodavateli za jím nedodané množství, což označujeme jako reklamaci. Další nesrovnalosti se týkají jakosti materiálu, cen, a zboží za které je dodávka fakturována, dodání jiného druhu tovaru, než byl dříve objednaný nebo chyb ve fakturách. Reklamační nárok účtujeme při jeho zjištění jako pohledávku od dodavatele v ceně bez daně, a to na účet 315 – Ostatní pohledávky. Tento nárok může být dodavatelem uznán nebo zamítnut. Reklamace může být řešena těmito třemi způsoby:

- a) dodatečná dodávka chybějícího množství,**

Tab. 2.7 Účtování dodatečné dodávky

Č.	Účetní případ	Částka (Kč)	MD	D
1.	FAP – 100 ks stolů, 5 000,-/ks	500 000,-	131	321
	DPH 21 %	105 000,-	343	321
2.	Příjem 80 ks	400 000,-	132	131
3.	VÚD – reklamační nárok na 20 ks	100 000,-	315	131
4.	Příjemka – dodavatel dodal 20 ks	100 000,-	132	315

Zdroj: Vlastní zpracování

b) dodavatel vystaví dobropis na chybějící množství,

Tab. 2.8 Účtování dobropisu

Č.	Účetní případ	Částka (Kč)	MD	D
1.	FAP – 150 ks stolů, 3 000,-/ks	450 000,-	131	321
	DPH 21 %	94 500,-	343	321
2.	Příjem 100 ks	300 000,-	132	131
3.	VÚD – reklamační nárok na 50 ks	150 000,-	315	131
4.	Dodavatel vystavil dobropis	150 000,-	321	315
	DPH 21 %	31 500,-	321	343

Zdroj: Vlastní zpracování

c) dodavatel reklamaci neuzná.

Tab. 2.9 Účtování o neuznané reklamaci

Č.	Účetní případ	Částka (Kč)	MD	D
1.	FAP – 200 ks poliček, 200,-/ks	40 000,-	131	321
	DPH 21%	8 400,-	343	321
2.	Příjem – 100 ks	20 000,-	132	131
3.	VÚD – reklamační nárok na 100 ks	20 000,-	315	131
4.	Dodavatel reklamaci neuznal	20 000,-	549	315

Zdroj: Vlastní zpracování

2.5.4 Opravné položky

K rozvahovému dni může dojít k tomu, že tržní ocenění rezerv neodpovídá hodnotě zásob, které jsou zachyceny v účetnictví. Pak je tedy nutné použít tzv. metodu nižší ze dvou cen, kdy poskytujeme způsobem zajišťujícím zachování zásady opatrnosti v účetnictví. Opravné položky dle ČÚS 005 rozumíme jako korekci pořizovací ceny zásob a účtujeme ji výsledkovým způsobem. Opravné položky používáme pouze v tom případě, že jde o dočasné snížení hodnoty zásob (§ 26 odst. 1 Zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví, § 55 Vyhlášky č. 500/2002 Sb.).

Opravnou položku nejdříve účtujeme jako tvorbu opravné položky na straně MD
559 – Tvorba a zúčtování opravných položek v provozní činnosti a souvztažně např. na účtu
191 – Opravná položka k materiálu. Rozpuštění opravné položky budeme účtovat opačným způsobem na straně MD na účtu 191 – Opravná položka k materiálu a na straně D na účtu

559 – Tvorba a zúčtování opravných položek. Při tvorbě opravné položky se srovnává účetní hodnota s tržní hodnotou. Mohou nastat tyto tři případy. První je, pokud bude účetní hodnota větší, než tržní hodnota budeme „účtovat“, o opravné položce. Druhý případ bude, jestliže účetní hodnota se bude rovnat tržní hodnotě, tuhle skutečnost nespojujeme s žádnou účetní operací. Poslední případ nastane, když bude účetní hodnota menší než tržní hodnota, tím pádem zásobu nelze přecenit na vyšší tržní hodnotu, proto o dané skutečnosti neúčtujeme.

2.6 Analytická evidence materiálu

Materiál v pořizovacích cenách účtujeme na syntetických účtech. Při pořizování materiálu se může stát, že materiál bude za různé ceny, od jiných dodavatelů, různá výše vedlejších pořizovacích nákladů, které jsou závislé na způsobu dopravy, vzdálenosti a cenách jednotlivých dopravců. V analytické evidenci mohou účetní jednotky účtovat různým způsobem, který nejlépe vyhovuje jejich konkrétním podmínkám. V praxi se nejčastěji setkáváme se způsobem, že pořizovací cenu rozdělíme na cenu pořízení a na vedlejší pořizovací náklady. Ve finančním účetnictví se účtuje na dvou analytických účtech:

112.100 – Materiál na skladě – cena pořízení;

112.200 – Materiál na skladě – vedlejší pořizovací náklady.

Součet částek na obou analytických účtech nám udává skutečnou pořizovací cenu, která je uvedena na syntetickém účtu 112 – Materiál na skladě.

2.7 Zásoby dle IAS 2

Podle Mezinárodního účetního standardu 2 jsou zásoby definovány jako aktiva ve výrobním procesu, určená k prodeji, aktiva držena za účelem prodeje v běžném podnikání, aktiva ve formě materiálu či obdobných dodávek, které se spotřebují v samotném výrobním procesu nebo při poskytování služeb. Zásoby členíme na zásoby nakoupené a vyráběné.

Do vyráběných zásob patří:

- výrobky a nedokončená výroba,
- v případě poskytování služeb jsou obsahem zásob náklady, které jsou vynaloženy na služby, u kterých zatím nedošlo k uznání výnosů s nimi souvisejících (nedošlo tedy k dokončení a realizaci služeb) – jedná se tedy o rozpracované zakázky.

Mezi nakoupené zásoby přísluší:

- zboží, které je určeno k dalšímu prodeji, včetně například pozemků a jiného majetku určeného k dalšímu prodeji,

- materiál, jenž je určen k další spotřebě.

Od rezerv zásob, které jsou součástí běžného koloběhu výroby, obchodní činnosti nebo poskytování služeb, musíme oddělit z důvodů odlišné likvidnosti, která je vyvolána odlišným způsobem na využití v rámci firmy, významné náhradní díly. Významné náhradní díly, jež se stanou součástí dlouhodobých aktiv a budou v jejich rámci dlouhodobě využívány, musíme klasifikovat v souladu s jejich podstatou jako dlouhodobá aktiva. V IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení se řeší tato problematika významných náhradních dílů.

2.7.1 Oceňování při pořízení

IAS 2 vyžaduje ocenění zásob na úrovni nižší částky z pořizovacích nákladů a čisté realizovatelné hodnoty. Čistou realizovatelnou cenou můžeme rozumět jako odhadnutou prodejní hodnotu v zcela běžném podnikání, která je tudíž snížena o veškeré odhadnuté výdaje na dokončení a odhadované náklady spojené s uskutečněním prodeje. Pořizovací náklady jsou tvořeny z nákladů na nákup, na přeměnu a z ostatních nákladů vynaložených v souvislosti s uvedením zásob do současného stavu a na jejich současné místo.

Zásoby se v okamžiku pořízení oceňují ve výši pořizovacích nákladů. Náklady na pořízení obsahují výdaje na nákup zásob a náklady na jejich další nezbytnou přeměnu.

Náklady na nákup zahrnují cenu pořízení, clo a jiné daně, dopravné, náklady na manipulaci a ostatní náklady, které můžeme přiřadit k pořízení materiálu a zboží. Množstevní a obchodní slevy hodnotu zásob snižují. Při ocenění pořizovaných zásob mohou nastat problémy s takovými rezervami, jejichž vynaložení je spojeno s několika druhy pořizovaných aktiv zároveň. V těchto případech musí účetní jednotka stanovit objektivně odůvodněný poměr, v němž mohou být tyto výdaje rozděleny mezi jednotlivá pořizovaná aktiva. Může se jednat například o výdaje na dopravné nebo o pojistné a podobně.

Náklady na přeměnu zahrnují náklady vynaložené na přeměnu materiálu na nedokončenou výrobu a poté na dokončené výrobky, například mzdy a další výrobní náklady. Standard vyžaduje rozdělení výrobní režie na variabilní a fixní část. Část variabilní se mění proporcionálně s množstvím vynaložených výrobků. Fixní část představuje takové náklady, které zůstávají skoro neměnné bez ohledu na změny objemu výroby. Tato část je rozdělena na základě normální úrovně kapacity daného výrobního zařízení. Pokud bude využít kapacity normální u předpokládaného objemu výroby, kterého bude dosaženo v průběhu několika období za běžných podmínek. Jestliže se stane, že je vyroben menší objem výrobků, než je stanoveno normální úrovní běžného využití kapacity, podíl režie aktivované do ceny zásob se

nezvyšuje. Tato nepřirážená část se zahrne do nákladů v běžném období. Nedostatečné využití výrobní kapacity má tedy za následek, že ovlivní výsledek hospodaření v období, kdy k němu došlo. Takový požadavek zabraňuje nadhodnocení vyráběných zásob v obdobích, kdy dochází k poklesu výroby.

Náklady na přeměnu zásob obsahují veškeré přímé náklady, fixní a variabilní výrobní režii, která byla vynaložena v souvislosti s přeměnou materiálu na finální produkty.

Proto se do pořizovacích nákladů nezahrnují náklady, které jsou tak uznány jako náklady období, v němž byly vynaloženy:

- neobvyklé množství odpadu a jiné neúčelně vynaložené výrobní náklady,
- náklady na skladování, nejsou-li tyto nutné ve výrobním procesu před dalším výrobním stupněm,
- správní režie nepřispívající k uvedení zásob na jejich současné místo a do současného stavu,
- neúčelně vynaložené práce,
- náklady na prodej.

2.7.2 Kalkulace ve sdružené výrobě

Ocenění vyráběných zásob ve sdružené výrobě patří mezi zvláštní případy. Sdruženou výrobou rozumíme výrobní proces, při němž nuceně vznikají dva nebo více výrobků najednou. Většinou nelze ovlivnit poměr, ve kterém výrobky vznikají. Sdruženou výrobu můžeme například najít v chemické výrobě (zpracování ropy apod.). Dle IAS 2 můžeme použít ve sdružené výrobě pro kalkulaci vlastních nákladů metodu odečítací nebo metodu rozčítací.

Metoda odečítací rozděluje výrobky na hlavní a vedlejší. Náklady na hlavní výrobek jsou získány odečtením čisté realizované hodnoty vedlejších produktů. Cena vedlejších produktů je zpravidla nižší ve srovnání s cenou hlavního výrobku. Pokud bude více hlavních výrobků, použijeme metodu rozčítací.

V metodě rozčítací přiřazujeme náklady na vznikající výrobky na základě racionální rozvrhové základny. V praxi můžeme využít různých rozčítacích klíčů – například poměru cen jednotlivých hlavních výrobků, výtěže, obsahu minerálních látek, molekulární hmotnosti, výše zpracovacích nákladů aj.

2.7.3 Snížení hodnoty zásob

V průběhu doby, kdy držíme zásoby, může dojít k poklesu jejich prodejní ceny v důsledku poškození, změny poptávky, zastarání apod. Ke snížení může dojít buď v důsledku fyzického poškození nebo taktéž znehodnocením zásoby, a to v důsledku zastarávání zásoby apod. Též v důsledku, kdy se změní ceny, které ovlivní vývoj poptávky po daném výrobku. V tomto případě standard vyžaduje ocenění pořizovací cenou nebo čistou realizovanou hodnotou, tedy cenou, která je v porovnání s druhou nižší.

2.7.4 Oceňování spotřeby zásob

Problémem při ocenění spotřeby zásob je rozdílné ocenění jednoho druhu zásob na skladě pořízeného v různých dodávkách za různé ceny. K tomuto řešení můžeme využít individuální ocenění nebo nákladových vzorců. Individuální ocenění se využívá v případě, že se jedná o zásoby, které nejsou běžně zaměnitelné a mají individuální charakter. Provádí se tak, že konkrétní položce zásob jsou při spotřebě přiřazeny konkrétní náklady spojené s jejím pořízením. Další metodou nákladových vzorců můžeme využít metod FIFO a váženého aritmetického průměru. Použití metody LIFO je zakázáno. Tyto metody jsou vysvětleny v další kapitole.

2.7.5 Srovnání IFRS s českou účetní legislativou

Metody stanovení ocenění v pořizovací hodnoty zásob jsou podle IFRS a ČÚL stejné. Oba systémy používají metody FIFO, metodu váženého průměru a metoda LIFO je zakázána. IFRS požaduje, aby podnik užíval stejné oceňovací metody pro všechny druhy rezerv, které mají podobné využití a podobnou povahu. Dle ČÚL je to srovnatelné.

Standard stanovuje přísnější pravidla při oceňování vyráběných zásob. Dle IFRS je rozdělení fixních výrobních režii založeno na úrovni běžné výrobní kapacity a nealokovaná režie se odepisuje přímo do nákladů. Podle ČÚL je to také srovnatelné s IFRS, akorát bez podrobnějších požadavků. Výrobní režie se u hromadné výroby s krátkým výrobním cyklem neaktivuje. Na rozdíl od standardu v České republice se přiřazení režijních nákladů odehrává bez ohledu na výkyvy ve využití výrobní kapacity.

Dle IAS 41 musí být biologická aktiva oceněna při výchozím zachycení a ke každému dni vykázání reálnou hodnotou sníženou o odhadované náklady na dokončení a odbytové náklady. Všechny změny v reálné hodnotě musí být vykázány ve výsledovce v období jejich vzniku. Problematika smluv o zhotovení a biologických aktivech není v České republice nijak

zvlášť upravena. Pro obě skupiny aktiv platí stejná pravidla jako pro další zásoby. Dle ČÚL není specifická úprava pro ocenění, pouze pravidla pro jednoznačnou kvalifikaci zvířat do zásob nebo do dlouhodobého hmotného majetku. Pro ocenění se použije obecná úprava účtování o zásobách nebo o dlouhodobém hmotném majetku. Reálnou hodnotu nepoužíváme.

V České republice neodlišujeme významné náhradní díly, ale jsou sledovány společně s ostatními zásobami. Taková situace směřuje k narušení vypovídací schopnosti rozvahy, například nepřesné informace o likvidnosti aktiv.

Standard zakazuje aktivovat neproduktivně vynaložené náklady (náklady na odpad, zmetky apod.) oproti českým předpisům. Dále standard umožňuje aktivaci správní režie pouze výjimečně, naproti tomu v ČR je správní režie zahrnuta, pokud jsou vyráběny zásoby déle než jeden rok. IAS 2 – Zásoby ve srovnání s českou metodikou je postaveno na přísnějším uplatnění zásady opatrnosti při ocenění zásob.

2.8 Zásoby dle US GAAP

Všeobecně uznávané účetní principy (US GAAP), anglicky *Generally Accepted Accounting Principles*, jsou účetní standardy platné pro společnosti v USA. Vznikly z nutnosti vytvořit pravidla pro společnosti, které budou používat jednotné účetní zásady, metody a formy účetní závěrky. Vznikly pro společnosti, jejichž akcie jsou kotovány na burze cenných papírů. Historie vychází z třicátých let 20. století. Krach na burze v New Yorku v roce 1929 byl rozhodujícím bodem pro změnu a vytvoření metod k přípravě finančních výkazů a Americké komise pro cenné papíry tzv. SEC.

Vytvořením pravidel byla roku 1934 v USA pověřena tehdy nejvyšší burzovní instituce „Security and Exchange Commission“, která požádala a pověřila vytvořením těchto pravidel organizaci „Výbor pro vydávání účetních standardů – Financial Accounting Standards Board tzv. FASB“. Díky této soukromé organizaci postupně vznikaly „Všeobecně uznávané účetní zásady – Generally Accepted Accounting Principles tzv. GAAP“.¹

Zásoby jsou dány vyhláškou ARB 43, která pochází z roku 1953. Jejím tvůrcem je FASB. Rezervy se podle US GAAP v rozvaze zařazují do jednotlivých tříd podle úmyslu firmy a ne podle podstaty předmětu. V dnešní době zásoby pro velké množství firem nepředstavují významnou rozvahovou položku. Je to dáno tím, že u firem převládají moderní obchodní trendy, jako je např. používání metody just-in-time, které jsou zaměřeny na

1

http://cs.wikipedia.org/wiki/V%C5%A1eobecn%C4%9B_uzn%C3%A1van%C3%A9_%C3%BA%C4%8Detn%C3%AD_principy

minimalizaci zásob a zvýšení jejich obratu. Proto, v tomto století firmy drží na skladech méně materiálu, výrobků a zboží, než tomu bylo například před třiceti lety.

Při prodeji zboží a výrobků jsou zásoby členěny na:

- **materiál používaný**, který obsahuje všechen koupený materiál, jenž se stane fyzickou součástí konečného produktu (materials, raw materiál, production materials atd.),
- **materiál spotřebovaný**, zde se uvádí všechen koupený materiál, který se během výroby spotřebuje (supplies, production supplies, manufacturing supplies atd.),
- **nedokončenou výrobu**, za kterou se považuje materiál od první výrobní operace až do okamžiku, kdy se skončí výrobní proces a nedokončená výroba se považuje za výrobek (work in process, work in progress atd.),
- **výrobky** (finished goods, manufactured goods, products atd.),
- **zboží** (merchandise).

Všechen koupený materiál, který se při následné produkci stane součástí konečného výrobku, řadíme do používaného materiálu. Naopak koupený materiál, který se během výroby spotřebuje, řadíme do spotřebovaného materiálu.

V zásobách kromě produktů můžeme také objevit „costs“, což znamená obětovanou ekonomickou hodnotu, která je spojena s poskytováním služeb. Člení se na vstupní přímé costs, přímé costs a nepřímé costs. Vstupní přímé costs (intial direct costs) a přímé costs (direct costs) se vykazují v rozvaze pod názvem „náklad na služby“ (cost of services) nebo se mohou zahrnout do nedokončené výroby. Nepřímé costs (indirect costs) se v rozvaze nevykazují, ale promítají se rovnou do výsledovky jako náklad období.

2.8.1 Ocenění zásob dle US GAAP

Jak tvrdí Mládek (2005, s. 80, 81): „základní pravidlo pro ocenění zásob vychází ze zásady historických cen. Podle této zásady se všechny majetkové položky (kromě těch s objektivně zjištěnou reálnou hodnotou) musí oceňovat v pořizovací ceně (purchase price), a v této hodnotě vykazovat až do momentu jejich prodeje, spotřeby nebo znehodnocení. Proto se i zásoby oceňují v pořizovací hodnotě do momentu jejich prodeje, kdy se tato hodnota promítne na výsledovku jako náklad na prodané zboží, výrobek nebo službu (cost of goods sold). Jediná výjimka je, pokud před prodejem dojde ke znehodnocení. V tomto případě se pokles v hodnotě promítne na výsledovku jako ztráta (nebo případně náklad na odbyt).“

Skladované costs (inventoriable costs) zahrnují pořizovací cenu zásob, která je součtem všech costs, které byly nutné k tomu, aby se zásoby vyrobily, dopravily nebo pořídily. Tyto costs dělíme do tří kategorií:

- **přímý materiál** (direct material) je materiál, který je součástí výrobku. Do této položky zahrnujeme costs spojené s pořízením zásob. Jedná se například o dopravu, pojištění, clo, skladování, zprostředkování. Odečítáme od pořizovací ceny opravné položky na případné reklamace a získané slevy na zásoby. Za přímý materiál nepovažujeme materiál, který se během výrobního procesu spotřebuje (paliva, mazadla, spojovací součásti apod.),
- **přímá mzda** (direct wages) pod tímto pojmem rozumíme celkovou hodinovou sazbu vynásobenou časem stráveným na výrobu. Do celkové hodinové sazby patří hodinová mzda pracovníka, přesčasy, sociální a zdravotní pojištění, úrazové pojištění, penzijní připojištění, obědy, stravenky, bonusy, prémie atd.,
- **nepřímé výrobní costs** (indirect manufacturing): Jsou to všechny ostatní costs, které souvisejí s výrobou, ale nemohou se považovat za přímý materiál nebo přímou mzdu. Součástí nepřímých výrobních costs jsou variabilní a fixní costs.

Do nepřímých výrobních costs nepatří:

- vnitropodniková doprava (rehandling costs),
- dvojitá doprava (double freight),
- nadměrné zmetky (abnormal amounts of wasted materials),
- odstavené či málo využívané výrobní zařízení (excess cost allocations due to low production or idle plant).

V žádném případě nemůžeme do pořizovací ceny zásob zahrnout costs, které souvisejí s odbytem (skladování a doprava výrobků a zboží, odpis majetku, pronájem majetku atd.), nebo se správou (marketing, výzkum a vývoj, platy management atd.). US GAAP nepovoluje žádný druh aktivace nákladů, proto se nejprve výrobní náklady účtují do zásob vlastní výroby. Zde zůstanou do té doby, než se výrobky prodají, a potom se mohou zúčtovat do nákladů na prodej.

US GAAP umožňuje používat při průtoku costs skrz zásoby metodu LIFO, metodu FIFO a metodu průměrných cen. Mezi jiné oceňovací metody patří metoda maloobchodní.

2.8.2 Metoda reálné hodnoty zásob

Další metodou, kterou US GAAP používá je metoda reálné hodnoty zásob (lower of cost or market). Tato metoda spočítá v tom, že minimálně jednou ročně posoudí, zda účetní hodnota odpovídá skutečné hodnotě. Pokud nebude odpovídat, hodnota se upraví, a to pouze směrem dolů, protože rezervy se nemohou přeceňovat. Spodní hranicí je reprodukční hodnota (replacement cost) a ta nesmí být vyšší než tzv. ceiling (strop nebo také maximální hodnota) a nižší než tzv. floor (podlaha neboli minimální hodnota).

Podle US GAAP je odpis zásob nevratný, to znamená, že pokud účetní jednotka jednou své zásoby odepíše, může je maximálně prodat, ale zhodnotit je nesmí. Systém také vyžaduje, aby se zásoby odepisovaly přímo do ztrát, ne do nákladů. Dále se vyžaduje, aby se tento odpis uskutečnil v tom období, ve kterém se na ztrátu přijde a odpis se nesmí vykazovat jako provozní náklad. I když je nutné odepsat zásoby rovnou oproti ztrátě v období, ve kterém dojde k poklesu hodnoty, tak není v praxi vyloučeno, že se opravné položky mohou vytvořit, ale pouze za určitých okolností. Stane se tak, pokud firma úmyslně pořídí nadbytečné množství zásob a má k tomuto kroku rozumný důvod. Za rozumný důvod můžeme chápat například to, když se jedná o výrobky nebo zboží, jejichž pořizovací náklady jsou nízké, ale náklady spojené s nedostatkem zboží na skladě jsou naopak vysoké. Další problém nastane, pokud se odpisy zásob mohou použít na zákonný účel zbavení se neprodejných zásob nebo na nezákonný účel pro tvorbu skrytých rezerv. US GAAP tím, že stanovila danou minimální hodnotu (floor value), pod kterou se nesmí klesnout, zabránila tak tvorbě skrytých rezerv.

2.9 Zásoby ve finančních výkazech

Pomocí účetních výkazů lze sledovat všechny hospodářské procesy daného podniku a jejich jednotlivé operace. K tomuto účelu nám slouží externí výkazy, jež jsou součástí účetních závěrek a patří sem rozvaha, výkaz zisků a ztrát a též výkaz cash flow.

Rozvaha je základním účetním výkazem. Zachycuje stav majetku podniku (aktiv) na jedné straně a stav zdrojů jeho krytí (pasiv) na straně druhé k určitému časovému okamžiku. Aktiva členíme na stálá aktiva, která slouží podniku dlouhodobě a postupně se opotřebovávají, a na oběžná aktiva, která se přeměnou přetváří na peníze. Pasiva rozdělujeme na vlastní kapitál a cizí zdroje.

Výkaz zisku a ztrát nám slouží ke zjištění výsledku hospodaření podniku. Zahrnuje náklady a výnosy za běžné období. Výsledek hospodaření zjistíme způsobem, kdy od výnosů odečteme náklady. Úprava výkazu zisku a ztrát je založena na zjednodušeném druhovém

členění nákladů. Náklady a výnosy rozdělujeme podle podnikatelských aktivit. Náklady jsou provozní, finanční a mimořádná. V České republice právní úprava vymezuje stupňovitou podobu výkazu, kde zjistíme výsledek hospodaření odděleně za tyto činnosti.

Výkaz cash flow je toková veličina, která vyjadřuje rozdíl pří toku a odtoku hotovosti za určité období. Z hlediska zásob nás nejvíce zajímá z výkazu cash flow změna čistého pracovního kapitálu. K výpočtu slouží tento vzorec: Oběžná aktiva – krátkodobé závazky nebo Dlouhodobé zdroje – fixní aktiva. Tento ukazatel má tendenci růst. ČPK představuje část oběžného majetku, která se během roku přemění v pohotové peněžní prostředky a po splacení krátkodobých závazků může být použita k uskutečnění podnikových záměrů. Představuje tedy část oběžného majetku, která je finančně kryta dlouhodobými zdroji.² Pokud dochází k překapitalizování podniku, znamená to, že krátkodobý oběžný majetek je financován dlouhodobým kapitálem. Jestliže bude podnik podkapitalizován, tehdy dojde ke krytí dlouhodobého majetku krátkodobým cizím kapitálem.

2.9.1 Finanční analýza

Používá se k hodnocení finanční situace a výkonnosti podniku. K tomu se využívá poměrových ukazatelů. Mezi hlavní úkol analýzy patří posoudit úroveň současné finanční situace podniku. V analýze se projevují veškeré podnikové aktivity, např. marketing, obchodní činnost, objem a kvalita výroby apod. Výsledky analýzy jsou zdrojem informací pro mnoho subjektů, jako jsou věřitelé, vlastníci, dodavatelé, management podniku, zaměstnanci, banky, stát. Budeme sledovat poměrové ukazatele, které jsou určitým způsobem spjaté se zásobami.

a) Ukazatele finanční stability a zadluženosti

Podnik pro financování své činnosti využívá jak svých tak i cizích zdrojů. Důležitým cílem finančního řízení je dosažení optimální zadluženosti. Není vhodné ve velké míře používat vlastní kapitál, který je drahým zdrojem financování. Důležitá je volba správného složení, což je označováno jako struktura zdroje financování. Strukturou financování se zabývají ukazatele finanční stability.

$$\text{Podíl stálých aktiv} = \frac{\text{stálá aktiva}}{\text{aktiva}} \quad (2.1)$$

² DLUHOŠOVÁ, Dana. *Finanční řízení a rozhodování podniku: analýza, investování, oceňování, riziko, flexibilita*. 3., rozš. vyd. Praha: Ekopress, 2010, 225 s. ISBN 978-80-86929-68-2

$$\text{Podíl oběžných aktiv} \quad \frac{\text{oběžná aktiva}}{\text{aktiva}} \quad (2.2)$$

$$\text{Podíl zásob} \quad \frac{\text{zásoby}}{\text{aktiva}} \quad (2.3)$$

b) Ukazatele likvidity

Likvidita znamená platební schopnost uhradit své závazky a získat prostředky pro potřebné platby. Závisí také na tom, jestli je podnik schopný získat peníze ze svých pohledávek a jak je podnik schopen prodat své výrobky a zásoby.

$$\text{Ukazatel celkové likvidity} \quad \frac{\text{oběžná aktiva}}{\text{krátkodobé závazky}} \quad (2.4)$$

Tento ukazatel je především ovlivněn způsobem ocenění zásob.

$$\text{Pohotovostní likvidita} \quad \frac{\text{oběžná aktiva} - \text{zásoby}}{\text{krátkodobé závazky}} \quad (2.5)$$

$$\text{Podíl zásob na OA} \quad \frac{\text{zásoby}}{\text{oběžná aktiva}} \quad (2.6)$$

c) Ukazatel aktivity

Jako ukazatele aktivity jsou souhrnně nazývány ukazatele relativní vázanosti kapitálu v různých formách aktiv. Jedná se o ukazatele typu doby obratu nebo obratovosti. Rychlost obratu aktiv měří, jak intenzivně je využíván celkový kapitál. Doba obratu aktiv udává, jak dlouho je kapitál v podniku vázán. Pozitivní je co v nejkratší době obratu.

$$\text{Doba obratu aktiv a zásob} \quad \frac{\text{aktiva/zásoby} \cdot 360}{\text{tržby}} \quad (2.7)$$

$$\text{Obrat aktiv a zásob} \quad \frac{\text{tržby}}{\text{aktiva/zásoby}} \quad (2.8)$$

2.10 Bod zvratu

Jak tvrdí Strouhal a kol. (2014, s. 203): „*bod zvratu představuje minimální objem prodaných výrobků nebo výši minimálních tržeb v případě výroby vícero výrobků, kdy tržby z prodeje výrobků uhradí celkové fixní i variabilní náklady spojené s výrobou a prodejem těchto výrobků. Jde tedy o situaci, kdy účetní jednotka realizuje nulový zisk.*“

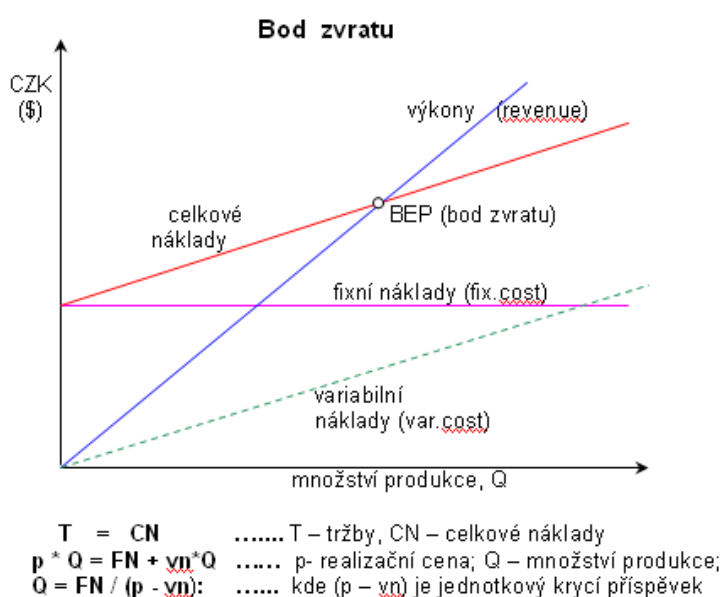
Kalkulace bodu zvratu vychází z tvrzení, že variabilní náklady přímo souvisejí s prodanou jednotkou produkce. Jejich návratnost je dána prodejem každé této jednotky. Na rozdíl od fixních nákladů byly vynaloženy, aby zabezpečily tvorbu a prodej výrobků ve stejné výši a k jejich jednorázové změně dochází tzv. skokem. Prodané výrobky přispívají k jejich reprodukci úrovní, která vyplývá z rozdílu mezi cenou a variabilními náklady. Fixní náklady se nám navrátí až v momentu dosažení bodu zvratu. Od tohoto důležitého okamžiku přispívá rozdíl mezi cenou a variabilními náklady k zisku účetní jednotky.

Za fixní náklady považujeme náklady, které jsou po celou dobu výroby stejné a víceméně se nemění. Jde například o odpisy dlouhodobého majetku, nájemné budovy, spotřebu energií, mzdové náklady THP pracovníků apod.

Variabilními náklady rozumíme investice, jež narůstají zároveň se zvyšujícím se množstvím vyrobených produktů. Patří sem materiál a mzdové náklady dělníků.

Celkové náklady jsou pak součtem fixních a variabilních nákladů.

Obr. 2.1 Bod zvratu



Zdroj: http://cs.wikipedia.org/wiki/Bod_zvratu

3 Základní principy oceňování a právní úprava

Oceňování náleží mezi nejvýznamnější metodický prvek účetnictví. Díky možnostem ocenění jednotlivých složek zásob je možné převést je z naturálních jednotek na jejich společného jmenovatele, tedy na peněžní jednotky. Účetní jednotka musí v souladu s § 24 Zákona o účetnictví oceňovat majetek a dluhy k okamžiku uskutečnění účetního případu a k rozvahovému dni. Ocenění zachycené v účetnictví je evidováno v českých korunách.

Při oceňování zásob používáme pravidla, jež jsou popsána v českém účetním standardu 015 Zásoby, bod 3, který rozvádí ustanovení Zákona č. 563/1991 Sbírky o účetnictví, § 25 a Vyhlášky č. 500/2002 Sb., § 49.

3.1 Oceňování ke dni uskutečnění účetního případu

Upravuje § 25 Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví:

- „*zásoby, s výjimkou zásob vytvořených vlastní činností pořizovacími cenami,*
- *zásoby vytvořené vlastní činností vlastními náklady.*“

3.1.1 Ocenění nakupovaných zásob

Výlohy, které spadají do nákladů s pořízením a které naopak nemohou být, upravuje § 49 Vyhlášky č. 500/2002 Sb.: „*Součástí pořizovací ceny zásob jsou též náklady související s jejich pořízením, zejména přepravné vyúčtované dodavatelem nebo provedené účetní jednotkou, provize, clo a pojistné. Součástí pořizovací ceny zásob nejsou zejména úroky z úvěrů a půjček poskytnutých na jejich pořízení, kursové rozdíly, smluvní pokuty a úroky z prodlení a jiné sankce ze smluvních vztahů.*“ Vyhláška neuvádí kompletní seznam nákladů, které patří do pořizovací ceny, např. skladné v průběhu dopravy hrazené kupujícím.

3.1.2 Ocenění vyráběných zásob

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví také vysvětluje v § 25 odst. 5c) pojem „*pro účely tohoto zákona se rozumí vlastními náklady u zásob vytvořených vlastní činností přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost, popřípadě i část nepřímých nákladů, která se vztahuje k výrobě nebo k jiné činnosti.*“ Jsou to náklady přímé a část nepřímých nákladů. Do přímých nákladů patří samozřejmě přímý materiál a přímé mzdy včetně sociálního a zdravotního pojištění. Nepřímé náklady zahrnují náklady na odpisy, spotřebu energie, opravy a mzdové náklady na řízení nebo obsluhu výroby.

Tab. 3.1 Ocenění vlastních zásob

Položka vlastních zásob	Ocenění na úrovni
Nedokončená výroba ve výrobě s krátkodobým nepřetržitým cyklem	Přímý materiál
Výrobky nebo polotovary ve výrobě s krátkodobým nepřetržitým cyklem	Přímý materiál + přímé mzdy
Zásoby vlastní výroby v hromadné a sériové výrobě	Veškeré přímé náklady (tj. přímý materiál, přímé mzdy, ostatní přímé náklady)
Zásoby vlastní výroby v malosériové a kusové nebo zakázkové výrobě s dlouhodobým cyklem	Veškeré přímé náklady + výrobní režie (+ výjimečně i správní režie u výrobních cyklů přesahující 1 rok)

Zdroj: STROUHAL, J., R. ŽIDLICKÁ a Z. CARDOVÁ. *Účetnictví: velká kniha příkladů*. 1. vyd. Brno: BizBooks, 2014, 488 s. ISBN 978-80-265-0154-1

Kalkulace vlastních nákladů

Výlohy vyjadřují účelné vynaložení ekonomických zdrojů společnosti, které účelově souvisejí s její podnikatelskou činností. Důležité je, aby byly zobrazeny v reálné výši, ale také by měly být hospodárně vynakládány. Náklady můžeme členit podle mnoha hledisek. Mezi typické členění patří:

- přímé a nepřímé,
- jednicové a režijní,
- fixní a variabilní,
- ovlivnitelné a neovlivnitelné,
- relevantní a irelevantní,
- náklady období a náklady výkonu.

Přímé náklady nám vznikají v souvislosti s jediným druhem výkonu, a tím pádem jsou přímo přiřaditelné. Přímé náklady jsou náklady, vyvolané nejen druhem výkonu, ale přímo jeho jednotkou. Dále náklady, které při provádění jednoho druhu výkonu a jejichž podíl na jednici tohoto výkonu je možné předem stanovit (normou nebo rozpočtem) na jednotku výkonu. Do přímých nákladů můžeme řadit jednicové náklady nebo také část režijních nákladů. Jde kupříkladu o spotřebu základního materiálu na stanovený výkon, o časovou mzdu řidiče nebo časové odpisy dopravního prostředku, odpis licence a náklady na jeho výzkum a vývoj.

Nepřímé náklady vznikají při více druzích výkonů. Pokud je potřebné vyjádřit jejich podíl na konkrétní druh výkonu, přiřazují se pomocí metod alokace. Postupy alokace jsou provedeny metodou kalkulace dělením a metodou kalkulace přirážkové.

Jednicové náklady vycházejí ze vztahu ke konkrétní situaci, k dílčímu nebo finálnímu výkonu. Náklady se stanoví způsobem, že příslušná norma ocenění hodnotovým parametrem spotřeby ekonomického zdroje se násobí předem stanoveným nebo skutečným počtem provedených dílčích výkonů. Tento způsob je možné použít, protože jednicové náklady se vyvíjí proporcionálně v závislosti na objemu výkonů.

Mezi režijní náklady zahrnujeme náklady na řízení a obsluhu a technologické náklady, související s technologickým procesem. Rozdíl mezi režijními a jednicovými náklady je v tom, že se tyto náklady nezvyšují přímo úměrně s počtem provedených výkonů, jsou pouze ovlivněny rozsahem aktivit a činností, které zabezpečují proces vytváření výkonů.

Hlavním znakem u fixních nákladů je, že se s růstem výkonů nebo činností nemění. Zajišťují podmínky pro efektivní průběh podnikatelského procesu. Pro fixní náklady platí, že v daném rozpětí využití kapacity zůstávají neměnné. Potřebné využití této vlastnosti je velmi výhodné, protože když bude při této kapacitě objem provedených výkonů nebo činností růst, tím rychleji bude klesat podíl fixních nákladů na jednotku výkonu.

Variabilní náklady jsou investice, které rostou zároveň s růstem objemu výkonů případně činností. Jejich hlavní vlastnost spočívá v tom, že se mění v závislosti na změnách objemu výkonů nebo využití kapacity. Náklady můžeme rozdělit na proporcionální, nadproporcionální a podproporcionální. Proporcionální jsou konstantní a rostou přímo úměrně s objemem výkonů. Nadproporcionální rostou rychleji než objem výkonů a poporcionální rostou pomaleji než objem výkonů.

Ovlivnitelné náklady nám představují náklady, na jejichž výši mají vliv pracovníci dané úrovně řízení. Neovlivnitelné náklady jsou naopak výlohy, jejichž výši nemohou pracovníci na konkrétní úrovni řízení ovlivňovat.

Relevantní náklady se vztahují k rozhodování. Jedná se o náklady, které jsou nezbytné pro řešení příslušné rozhodovací úlohy a při realizaci různých variant dochází k jejich změně.

K irelevantním nákladům patří takové náklady, jež nejsou podstatné pro řešení určité rozhodovací úlohy, protože bez ohledu na přijatou variantu zůstává jejich výše neměnná.

Náklady výkonu jsou náklady, které úzce souvisejí se vznikem výkonu a dávají mu hodnotu akceptující zákazník.

3.1.3 Ocenění bezúplatně nabytých zásob

Reprodukční cenu upravuje Zákon č. 563/1991 Sbírky o účetnictví v § 25 odst. 5b) „*pro účely tohoto zákona se rozumí reprodukční pořizovací cenou cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje.*“

Reprodukční cenou mohou být oceněny zásoby, pokud byly pořízeny darem či jinou formou bezúplatného nabytí a v případě, že náklady na jejich vytvoření vlastní činností nelze zjistit. Cena může být stanovena znaleckým posudkem nebo i odborným odhadem. Pokud byly vynaloženy další náklady potřebné na pořízení zásob, jako například doprava apod., pak je nutno reprodukční cenu o tyto náklady navýšit. Naopak darovací daň nelze do reprodukční ceny zahrnout, pokud by byla hrazena příjemcem daru, protože není uznávanou položkou do základu daně z příjmů. Vyhláška č. 500/2002 Sb. v § 39 odst. 5a) „*Účetní jednotka uvede informace o aplikaci obecných účetních zásad, o použitých účetních metodách, způsobech oceňování a odpisování, jejichž znalost je významná pro posouzení finanční, majetkové situace a výsledku hospodaření účetní jednotky a pro analýzu údajů obsažených v rozvaze (bilanci) a ve výkazu zisku a ztráty.*“

Pokud použijeme při ocenění reprodukční cenu, znamená to, že by mělo být popsáno, jakým způsobem byla stanovena a na základě jakých podkladů.

3.1.4 Ocenění k rozvahovému dni

Zásoby přináší efekt jednorázově – prodejem nebo spotřebou. V průběhu, kdy držíme zásoby, může dojít k poklesu jejich prodejní ceny v důsledku zastarání, poškození, změny poptávky na trhu. Test na snížení hodnoty u zásob se provádí tak, že je jejich účetní hodnota porovnána nejčastěji s tzv. čistou realizovanou hodnotou. Když je účetní ocenění vyšší než čistá realizovaná hodnota, znamená to, že došlo ke snížení zásob a účetní ocenění je nutné snížit. V národních pravidlech může být čistá realizovaná hodnota definována různě. IAS 2 – Zásoby definuje čistou realizovatelnou hodnotou prodejní cenou v běžném podnikání sníženou o odhadnuté náklady na dokončení aktiv a o odhadnuté náklady prodeje.

3.2 Oceňování úbytku zásob

Pokud účetní jednotka vlastní nakupované zásoby stejného druhu a povahy, je zřejmé, že tyto zásoby pořizuje za různé pořizovací ceny. Pak může pro kvantifikaci úbytku zásob použít jednu z metod uvedených v § 3.1 ČÚS 015:

- skutečné ocenění,

- metoda FIFO,
- metoda váženého aritmetického průměru,
- metoda pevných skladních cen se samostatným vykázáním oceňovacích odchylek od pevné skladní ceny.

3.2.1 Skutečné ocenění

Účetní jednotka může tuto metodu použít za předpokladu, že disponuje nevýznamným množstvím zásob, nebo jde o zásoby, které jsou velmi drahé.³

3.2.2 Metoda FIFO

Z anglického „First in First out“ – „první na sklad, první ze skladu“. Je to technika, kdy pro ocenění úbytku zásob používáme historicky nejstarší pořizovací ceny, za které byly zásoby naskladněny. Opačným postupem je metoda LIFO – „Last in First out“ – „poslední do skladu, první ze skladu“. U nás, ale i dle IFRS není povoleno tuto metodu používat. Tato technika je velmi oblíbená v US GAAP a v rámci Evropy je využívána např. v Nizozemsku, v Rumunsku a v Litvě. Metoda LIFO je výhodná při rostoucích cenách, protože díky této metodě se dostanou do nákladů dříve. Tím si firma zajistí prostředky ve výši potřebné pro jejich obnovu. Pokud dochází k růstu cen nakupovaných zásob, jsou výlohy, které vyjadřují jejich spotřebu nadhodnoceny, a přitom je ocenění zásob na skladě podhodnoceno.

3.2.3 Metoda váženého aritmetického průměru

$$\text{Vážený aritmetický průměr} \quad \frac{\sum p_i q_i}{q_i} \quad (3.1)$$

V čitateli výrazu máme hodnotu zůstatku zásob v peněžním vyjádření a ve jmenovateli zůstatek zásob ve fyzických jednotkách. Průměrná cena se přepočítává při každém příjmu na sklad.

3.2.4 Metoda pevných skladních cen s odchylkou

Metodu pevných skladních cen vykazujeme se samostatným oceňováním odchylek od pevné skladní ceny. Zásobu vyskladníme v pevné skladní ceně, pak dále musíme „vyskladnit“

³ STROUHAL, J., R. ŽIDLICKÁ a Z. CARDOVÁ. *Účetnictví: velká kniha příkladů*. 1. vyd. Brno: BizBooks, 2014, 488 s. ISBN 978-80-265-0154-1

aliquótní výši odchylek, a to za pomoci váženého aritmetického průměru. Tato metoda oceňování má stejné výsledky jako metoda váženého aritmetického průměru.

Účetní jednotka si sama ve vnitřní směrnici stanoví pevnou skladovou cenu zásob, která obsahuje plánované náklady na jejich pořízení. Na analytickém účtu 112/1 – Materiál na skladě účtujeme cenový rozdíl, který se skládá z rozdílu mezi skutečnou a pevnou skladovou cenou. Při vyskladnění zásob ze skladu odepisujeme cenový rozdíl do nákladů podle průměrného procenta za dané období.

Příklad: Ocenění metodou pevných skladních cen⁴:

Účetní jednotka stanovila vnitřní směrnici pevnou skladovou cenu materiálu na Kč 10,50 za 1 běžný metr. Ve sledovaném období uskutečnila následující dodávky:

Dodávka	Celkem	Cenový rozdíl
1. 100 m po Kč 11,-	1 050,-	+ 50,-
2. 45 m po Kč 11,20,-	472, 50	+ 31, 50
3. 70 m po Kč 10,-	735,-	- 35,-
4. 120 m po Kč 9,50,-	1 260,-	- 120,-
Celkem dodávky	3 517, 50	- 73,50
5. Ze skladu vydáno 200 m materiálu za pevnou skladovou cenu Kč 10,50	2 100,-	- 44, 10 (-2,1 % z 2 100,-)

Řešení:

112 – Skladová cena		112/01 – Cenový rozdíl		501 – Spotřeba materiálu	
1. 1050,-	5. 2 100,-	1a. + 50,-	3a. – 35,-	5. 2 100,-	
2. 472,50		2a. +31,50	4a. – 120,-	5a. 44,10	
3. 735,-			5a.– 44,10		
4. 1260,-					

Průměrné procento cenových rozdílů $-73,50 : 3\,517,50 \times 100 = 2,1 \%$ (-) po zaokrouhlení.

⁴ MRKOSOVÁ, Jitka. *Účetnictví 2014: učebnice pro SŠ a VOŠ*. 1. vyd. Brno: Edika, 2014

Rozvrhování oceňovacích odchylek

Oceňováním zásob pevnou skladovou cenou nám vznikají rozdíly mezi ní samotnou a skutečně dosaženou pořizovací cenou. Tyto rozdíly nazýváme odchylkami od skutečné ceny pořízení zásob, používáme pro ně termín oceňovací odchylky. Je doporučeno, aby bylo v účetní jednotce předem písemně vyhlášeno, jakým způsobem se budou zásoby oceňovat, a aby tato skutečnost dodržování oceňování zásob byla občas prověřována.

Jak tvrdí Louša (2012, s. 36, 37): „*oceňovací techniky mohou vznikat:*

- *jako rozdíl mezi předem stanovenou skladovou cenou a skutečnou pořizovací cenou skladových zásob,*
- *ve výši skutečných nákladů souvisejících s pořízením,*
- *jako rozdíly za zaokrouhlení,*
- *jako rozdíl mezi předpokládanými a skutečnými náklady souvisejícími s pořízením,*
- *ve výši marže, DPH z prodejní ceny a případně nákladů souvisejících s pořízením při sledování hodnoty zásob v prodejních cenách,*
- *kombinací některých z výše uvedených způsobů,*
- *při přecenění zásob.“*

U nákladů souvisejících s pořízením zmiňujeme pouze přepravné a clo, ale mohou vznikat také další náklady, uváděné již v předchozí kapitole. Při vzniku oceňovacích odchylek se účetní jednotka musí řídit Českým účetním standardem pro podnikatele 015 Zásoby, kde je uvedeno, že při vyskladnění zásob se tyto investice, popřípadě odchylky rozpouštějí způsobem stanoveným vnitřním předpisem účetní jednotky. Při rozpuštění oceňovacích odchylek musí být stanoven způsob tak, aby nedošlo ke zkreslení věrného obrazu podávaného prostřednictvím účetnictví a účetní závěrkou o stavu majetku firmy.

3.3 Oceňování zásob zboží při prodeji

Prodej zboží se oceňuje v prodejních cenách, které se skládají z:

- pořizovací ceny,
- obchodní marže – částka, kterou si účetní jednotka přidává k pořizovací ceně, aby jí pokryla její náklady a vytvořila zisk,
- daně z přidané hodnoty – platí pouze pro registrované plátce DPH.⁵

⁵ ŠTOHL, Pavel a Vladislav KLIČKA. *Maturitní okruhy z účetnictví 2014: [pro studenty OA a středních škol s výukou účetnictví]*. 7., upr. vyd. Znojmo: Pavel Štohl, 241 s. ISBN 978-80-87237-68-7

3.4 Oceňování zásob při inventarizaci

Úkolem inventarizace je porovnat ocenění zásob uvedené v účetnictví s užitnou hodnotou zásob. Můžeme tím zjistit, že rezervy mají buď nižší užitnou hodnotu, nebo vyšší užitnou hodnotu. Pokud mají zásoby vyšší užitnou hodnotu, o přírůstku zásob neúčtujeme a tím respektujeme zásadu opatrnosti v účetnictví. Jestliže je užitná hodnota zásob nižší a jejich cena neodpovídá ceně vykázané v účetnictví, oceníme zásoby touto nižší cenou. Tím došlo ke snížení hodnoty zásob na skladě. Toto zjištění musíme dále rozebrat, jestli se jedná o trvalé snížení nebo jen o přechodné snížení hodnoty zásob. V případě trvalého snížení jde v podstatě o škodu, kterou zaúčtujeme na účet 549 – Manka a škody z provozní činnosti.

Pokud půjde o přechodné snížení hodnoty zásob, vytvoříme na snížení hodnoty opravnou položku k materiálu. V tomto případě zaúčtujeme na straně MD na účet 559 – Tvorba opravných položek a na straně D na účet 191 – Opravná položka k materiálu. Zjistíme-li, že snížení hodnoty materiálu je neopodstatněné, zrušíme opravnou položku zaúčtováním ve prospěch účtu 559 – Tvorba opravných položek. Obdobně postupujeme, stane-li se snížení hodnoty trvalým jevem – škodou.

4 Praktická část ve vybrané obchodní společnosti

4.1 Charakteristika firmy G & G Kabeltechnik, s. r. o.

Gebauer & Griller Kabeltechnik, s. r. o. je rakouský rodinný podnik, který patří více než 70 let k předním výrobcům kabelů, vodičů, drátů a kabelových svazků.

Zaměřuje se na výrobu pro automobilový a výtahový průmysl. Závod spolupracuje se světoznámými automobilkami, jako jsou Audi, BMW, Porsche, Volkswagen, Mercedes, Fiat a Bentley. Z výtahového průmyslu pak dodává výrobky pro firmy Schindler, Otis, KONE a ThyssenKrupp. Dále jsou zde vyráběny vodiče nejen pro transformátory a motorový průmysl, ale i litinové dráty na bázi niklu pro nejrůznější průmyslové použití. Výrobní portfolio doplňuje výroba pocínovaných plochých drátů pro oblast fotovoltaiky.

Historie firmy sahá až do roku 1940, kdy byla založena obchodní agentura pro suroviny a polotovary G & G, ze které se vyvinul výrobní podnik, mající dnes celosvětovou působnost. Patří mezi rakouský rodinný podnik a nadále si klade velký důraz na inovaci, odbornost a spolehlivost. Ve 40. letech minulého století se z původní obchodní agentury stal výrobní podnik na zapojovací a odporové dráty, jenž dodnes působí v Linci. V 50. letech se koncentrovala výroba kabelů a vodičů do Vídně. V 60. letech se již firma Gebauer & Griller stává v Rakousku jedničkou mezi dodavateli kabelů a vodičů s umělohmotným pláštěm. Poprvé je v Rakousku vyvinut a použit také podvodní telefonní kabel s umělohmotným pláštěm. 90. léta jsou ve znamení kabelové konfekce: jsou založeny dceřiné firmy na kabelovou konfekci a kabelovou techniku (Česká republika). Zavedení obsáhlého systému řízení jakosti vede k první certifikaci výroby kabelů podle standardu VDA 6.1. na světě. Veškerá výroba kabelů a vodičů se přesunuje do Poysdorfu. Nové milénium přináší další rozšíření výrobních závodů a nové produkty. Poprvé dochází k sériové výrobě hliníkových bateriových kabelů a neustálý vývoj vrcholí vybudováním vlastního vývojového a odborného centra v Poysdorfu v roce 2008. V lineckém závodě je v roce 2009 vybudována nová lakovna. Vývojem vlastních drátů SOLconnect pro výrobce fotovoltaiky vnáší firma Gebauer & Griller své know-how ve zpracování mědi a povrchového zušlechťování i do tohoto perspektivního odvětví. Po roce 2010 se firma Gebauer & Griller dále rozrůstá, a to v mezinárodním měřítku. Nově založená obchodní zastoupení v USA a v Německu i nové výrobní závody v Indii, Moldavské republice, Mexiku a na Slovensku tvoří pevnou základnu pro další rozvoj podniku a jsou výmluvným důkazem její dynamičnosti.

4.1.1 Firemní politika

Firma se zavazuje k poskytnutí všech potřebných zdrojů a k realizaci cílů GMS, který splňuje minimálně požadavky standardů ISO TS 16949, ISO 14001 a OHSAS 18001. Posláním firmy je být významným světovým výrobcem kabelů a vodičů. Mezi její hlavní cíle patří spokojenost zákazníků, spokojenost zaměstnanců, nejvyšší kvalita (filozofie nulové chybovosti), proces neustálého zlepšování, bezpečnost práce a ochrana zdraví, šetrné používání zdrojů, redukce zatížení životního prostředí a uplatňování všech relevantních legislativních požadavků.

Závody firmy se rozkládají po celém světě. Centrála firmy sídlí ve Vídni. Rok založení 1940 s aktuálním počtem zaměstnanců 138. Zahrnuje oddělení vedení, financí, odbytu, nákupu, logistiky a vývoje.

Odštěpné závody se nachází v:

- **Gebauer & Griller Metallwerk GmbH** - Linec, Rakouská republika, výroba vinutých drátů, polotovarů z niklu a ze slitin na bázi niklu, fotovoltaické dráty,
- **Gebauer & Griller Kabelwerke GmbH** - Poysdorf, Rakouská republika, výroba vodičů pro automobilový průmysl, vodičů pro ovládací systémy výtahů, sběrníkových kabelů, telekomunikačních kabelů, vodičů pro Audio/Video,
- **Gebauer a Griller Kabeltechnik, spol. s r.o.** - Mikulov, Česká republika, výrobní závod byl vybudován v roce 1994 jako první pobočka mimo území Rakouska, úzce spolupracuje s nedalekým závodem na výrobu kabelové konfekce v Poysdorfu a zabývá se výrobou bateriových kabelových svazků, svazků elektrických vodičů ke startovacím generátorům a kostřících vodičů/kostřících pásků,
- **GG Cables and Wires Slovakia s.r.o.** - Veľké Leváre, Slovensko, výroba kabelové konfekce pro výrobu výtahů a eskalátorů,
- **GG Cables and Wires India Private Limited** - Bangalore, Indie, výroba kabelových svazků pro výrobu výtahů a eskalátorů, fotovoltaických drátů,
- **GG Cables and Wires USA, Inc.** - Southfield, MI, Spojené státy americké, kontakt se zákazníky a vývoj, konstrukce a vývoj (CAD),
- **"GG Cables & Wires" SRL** - Bălți, Moldávie, výroba jednožilových kabelů pro automobilový průmysl,
- **GG Cables and Wires Mexico S. de R. L. de C. V.** - San Juan del Rio, Mexiko, výroba bateriových kabelových svazků, svazků elektrických vodičů ke startovacím

generátorům, kostřících vodičů/kostřících pásků, napájecích vodičů pro automobilový průmysl,

- **GG Cables and Wires DE GmbH** - Mnichov, SRN, konstrukce a vývoj kabelových svazků a dalších komponentů pro automobilový průmysl.

Tab. 4.1 Obchodní ukazatele

Obchodní ukazatele v mil. EUR	08/09	09/10	10/11	11/12	12/13	13/14
Obrat	274	216	310	360	370	390
Celkové investice	7,5	5,0	10,9	20,0	20,5	23,8
Náklady na výzkum a vývoj	5,3	6,0	5,4	4,9	5,5	6,0
Míra exportu	93%	93%	92%	93%	93%	93%
	08/09	09/10	10/11	11/12	12/13	13/14
Celkem zaměstnanců (roční průměr)	1.430	1.270	1.466	1.912	2.135	2.621

Zdroj: <http://www.griller.at/cs/firma/obchodni-ukazatele>

4.2 Vymezení analytických účtů souvisejících s účtováním zásob

Firma dělí své zásoby na materiál, nedokončená výroba a polotovary a hotové výrobky. Analytické účty vede například dle účtu 3831851, 383 znamená výdaje příštích období a 1851 je rozlišení jednotlivých účtů dle druhu materiálu (kovy, umělá hmota apod.).

Zásoby – Vorräte

1121177 Obchodní zboží – konektory

1121709 Rozdíly materiálové hospodářství

1121300 Šrot – stav

1911495 Opravná položka k materiálu

1121490 Přecenění kovů

Nedokončená výroba a polotovary – nicht fertige Produkte u. Halbfabrik.

1211620 Nedokončená výroba

1221600 Ostatní polotovary

1221690 Přecenění kovů – polotovary

Výrobky – Produkte

1232802 Výrobky Konfektion BMW

1231720 Zapojovací kabely

1231702 Výrobky Konfektion Mercedes

1231721 Plastové kabely

1231703 Ostatní Autom Konfektion

1231726 Kabeláž pro baterie

1231704 Ostatní Konfektion K

1231910 Přecenění hotové výrobky

1231709 Výlisky

1941915 Opravná položka hotové výrobky

Ostatní účty spojené s účtováním zásob:

Výdaje příštích období

3831801 Zúčtovací konto WE/RE

3831961 Zúčtovací konto WE/RE – údržba

3831821 Zúčtovací konto WE/RE – plasty

3831971 Zúčtovací konto WE/RE – přepravné

3831851 Zúčtovací konto WE/RE – kov

3833810 Výdaje příštích období ostatní

Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb

6016511 Skonto

6018089 Výnosy z vedlejších nákladů

6018001 Výnosy tuzemsko

6018091 Výnosy – další země

6018011 Dodávky GG Kabelwerke

6018099 Vedlejší výnosy – další země

6018012 Dodávky KW in CZ

6018101 Výnosy z prodeje zboží tuzemsko

6018015 Dodávky KW in FR

6018111 Výnosy – obchodní zboží KW

6018035 Výnosy tuzemsko Francie	6018141 Výnosy – další země
6018041 Dodávky GG Slovakei	6018151 Obchodní zboží Kabelkonfektion
6018081 Výnosy z prodeje výrobků	6018181 Výnosy z prodeje zboží
6018088 Výnosy za obaly	6018191 Výnosy obchodní zboží třetí země
6018200 Výnosy – ostatní dodávky a výkony	

Změna stavu vnitropodnikových zásob vlastní výroby

5014314 Cenové rozdíly kalkulační jednice polotovarů

5014315 Cenové rozdíly kalkulační jednice hotové výrobky

6118901 Změna stavu WIP

6124060 Změna stavu polotovary - práce ve mzdě

6124074 Polotovary bez CO- změna stavu

6124111 Inventurní rozdíly polotovary změna stav

6124311 Cenové rozdíly polotovary-změna stavu

6124600 Ostatní polotovary-změna stavu

6124603 Ostatní polotovary II

6128900 Ostatní polotovary-změna stavu

6134071 Hotové výrobky interní

6134073 Hotové výrobky bez CO

6134112 Cenové rozdíly hotové výrobky

6134160 V/N z přecenění – změna stavu

6134312 Cenové rozdíly hotové výrobky

6138902 Kabelová oka změna stavu

6138910 Změna stavu hotové výrobky

Aktivace

6248400 Aktivace vlastních výkonů

Spotřeba materiálu a energie

5014000 Spotřeba mědi

5014116 Polotovary konfekce

5014004 Spotřeba – hliníkové dráty

5014161 V/N z přeskladnění

5014008 Kabelová oka kovová

5014200 Spotřeba pomocného materiálu

5014010 Vlnité plastové trubky

5014220 Spotřeba nástrojů

5014021 Kabelová oka

5014300 Cenové odchylky mědi

5014022 Ostatní materiál Konfekcion

5014301 Cenové rozdíly suroviny

5014025 Spotřeba nakupovaných vodičů

5014308 Cenové rozdíly kabelových ok

5014029 Spotřeba kabelových svazků

5014310 Cenové rozdíly obchodní zboží

5014075 Šrot – spotřeba

5014313 Cenové rozdíly interní zúčtování

5014076 Spotřeba surovin bez CO

5014530 Obalový materiál

5014096 Spotřeba – dodávky ve skupině

5014540 Bubny a cívky

5014101 Spotřeba ostatní suroviny

5016150 Materiál na opravy

5014113 Ostatní inventarizační rozdíly

5016255 Dopravné na vstupu materiálu

5014114 Ostatní materiál konfekce

5018745 Sleva materiál roční

5014115 Hotové výrobky konfekce

Výnosy z prodeje materiálu

6428716 Výnosy z prodeje materiálu

Zůstatková cena prodaného materiálu

5424610 Prodaný materiál

Změna stavu rezerv a opravných položek

5547855 Rezerva reklamace	5597851 Opravná položka materiál
5547856 Rezerva Audit	5597852 Opravná položka polotovary
5547857 Rezerva dovolená	5597853 Opravná položka hotové výrobky
5547860 Ostatní rezervy	

4.3 Účetní software

Daná společnost používá k účtování software SAP R3. SAP R3 je softwarovým produktem společnosti SAP, který slouží pro řízení podniku. Software se skládá z následujících modulů: Finanční účetnictví, Controlling, Evidence majetku, Plánování dlouhodobých projektů, Řízení oběhu dokumentů, Specifická řešení různých odvětví, Řízení lidských zdrojů, Údržba, Skladové hospodářství a logistika, Management kvality, Plánování výroby a Podpora prodeje.

Skutečné účtování

Účtování nákladů a výnosů na objekty modulu CO. Modul CO automaticky přebírá externí účtování v ostatních modulech a zároveň provádí vlastní účtování – přeúčtování nákladů z objektu na objekt, zúčtování nákladů, zúčtování zakázek, rozúčtování nákladů (režii) nákladových středisek prostřednictvím určeného klíče (procentní sazba, skutečné/plánované náklady, skutečné/plánované statistické ukazatele, výkony apod.).⁶

4.4 Účtování ve firmě

Nakupované zásoby jsou oceňovány pořizovací cenou s použitím váženého aritmetického průměru. Materiál s výjimkou mědi a hliníku je oceňován při respektování principu nejnižšího ocenění průměrnou pořizovací cenou, respektive při ocenění k datu závěry jsou vytvořeny opravné položky. Pro měď a hliník se používá metoda průměrné ceny.

Pořizovací cena zahrnuje cenu pořízení a veškeré náklady související s pořízením těchto zásob (především clo, dopravné a balné).

⁶ http://cs.wikipedia.org/wiki/SAP_R/3

Pro účtování o přírůstcích a úbytcích zásob používá společnost metodu A (tj. metoda účtování o jednotlivých přírůstcích i úbytcích). Pořízení zásob na sklad probíhá následujícím způsobem.

Tab. 4.2 Pořízení zásob

Č.	Účetní případ	Částka (Kč)	MD	D
1.	Příjemka na sklad	50 000,-	1121125	3831851
2.	Faktura od dodavatele	50 000,-	3831851	3213300

Zdroj: Vlastní zpracování dle firemních podkladů

Účet 1121125 – Nakupované kabely. Účet 3831851 - Zúčtovací konto WE/RE – kov. Účet 3213300 – Dodavatelé tuzemsko.

U pořízení zásob z jiného členského státu EU nebo ze zemí mimo EU je účtování obdobné, jenom faktura se účtuje s příslušným daňovým kódem pro dodávku z EU. Slouží k tomu účty 3213301 - Dodavatelé EU a 3213302 - Dodavatelé mimo EU.

Tab. 4.3 Pořízení zásob z Německa

Č.	Účetní případ	Částka (Kč)	MD	D
1.	Příjemka na sklad	50 000,-	1121125	3831851
2.	Faktura od dodavatele	50 000,-	3831851	3213301

Zdroj: Vlastní zpracování dle firemních podkladů

Nedokončená výroba a hotové výrobky jsou oceňovány výrobními náklady se zohledněním přiměřené části materiálové a mzdové výrobní režie.

Opravná položka k zásobám je vytvářena v případech, kdy ocenění použité v účetnictví je přechodně vyšší než současná tržní hodnota příslušných zásob.

Dále se autorka věnuje odchylkám uspořádání některých položek ve finančních výkazech, změnám způsobů oceňování, srovnatelnosti údajů z minulého a běžného období. V průběhu účetního období dochází k přesunu výroby výtahových kabelů do firmy GG Cables and Wires Slovakia s. r. o. V rámci přesunu dochází k prodeji zásob na výrobu výtahových kabelů a veškerého výrobního zařízení souvisejícího s touto výrobou. Prodejní cena je v případě výrobního zařízení stanovena na základě znaleckého posudku a v případě zásob za její skladovou cenu navýšenou o ziskovou přírážku.

Tab. 4.4 Vývoj zásob v roce 2013/2014

	K 31. 3. 2014 (Kč)	K 31. 3. 2013 (tis. Kč)
Materiál	206 146 379,36	227 907
Nedokončená výroba a polotovary	45 081 893,65	29 340
Výrobky	72 820 976,27	59 680
Celkem (Brutto)	324 049 249,28	316 927
Opravná položka k zásobám	-35 573 067,25	-46 661
Celkem (Netto)	288 476 182,03	270 266

Zdroj: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-detail?dokument=21209437&subjektID=559929&spis=700911>

Firma účtuje o nevyfakturovaných dodávkách na účtech 3831801 – Zúčtovací konto WE/RE, 3831821 – Zúčtovací konto WE/RE – plasty, 3831851 – Zúčtovací konto WE/RE – kov, 3831861 – Zúčtovací konto WE/RE – údržba, 3831871 – Zúčtovací konto WE/RE – přepravné.

Účtuje také o bonusu a skontu na účtech 321xxx – Dodavatelé s mínusem na nákladový účet materiálu 5018745 – Sleva materiál roční.

Opravné položky k zásobám účtují na základě obrátky zásob. „*Obrátka zásob je jedním ze základních ukazatelů, které dávají informace o efektivnosti systému řízení zásob. Je to číselný ukazatel udávající, kolikrát se zásoby během jednoho roku spotřebují a doplní.*“⁷

Způsob výpočtu opravné položky k zásobám je odvozen od obrátky v měsících.

Tab. 4.5 Opravné položky k zásobám

Počet měsíců bez pohybu	Snížení hodnoty v %
1	0
5	5
6	10
7	15
8	20
9	25
10	30
11	35
12	50
24	90

Zdroj: Výroční zpráva firmy

⁷ <http://www.svetproduktivity.cz/slovník/Obratka.htm>

Tab. 4.6 Účtování opravné položky

Č.	Účetní případ	Částka (Kč)	MD	D
1.	Vytvoření opravné položky (8 měsíců bez pohybu)	85 000,-	5597851	1911495
2.	Prodej vyřazených zásob – vyskladnění	140 000,-	5424610	1121118
3.	Rozpuštění opravné položky	85 000,-	1911495	5597851

Zdroj: Vlastní zpracování dle firemních podkladů

Firma také eviduje poskytnutá plnění mezi propojenými osobami/podniky.

Společnost Gebauer a Griller Kabeltechnik, spol. s r. o. patří do skupiny koncernových podniků Gebauer & Griller, tím jsou všechny podniky patřící do skupiny Gebauer & Griller propojenými podniky společnosti G & G Kabeltechnik, spol. s r. o.

Mezi propojené podniky, se kterými má ovládaná osoba v účetním období obchodní vztahy patří: Gebauer & Griller Kabelwerke GmbH, CSA Immobilien v. o. s., GG Cables and Wires Slovakia s. r. o. a GG Cables and Wires India Pvt Ltd.

V obchodním roce došlo k následujícím obchodům s propojenými osobami/podniky:

1. Automobilové produkty,

a) nákup materiálu

Vodiče jsou nakupovány od společnosti Gebauer & Griller Kabelwerke GmbH. Zúčtovací ceny jsou stanoveny podle metody Cost-plus a vycházejí z plánovaných nákladů, které se ročně aktualizují a jsou shodné s cenami poskytovanými zákazníkům mimo skupinu G & G.

b) prodej hotových výrobků

Hotové výrobky jsou prodávány konečným zákazníkům buďto přímo nebo zprostředkovaně přes společnost Gebauer & Griller Kabelwerke GmbH. V obou případech jsou ceny stanoveny stejným způsobem.

2. Konfekcionované výtahové kabely

Zúčtovací ceny jsou při nákupu materiálu stanoveny podle metody Cost-plus a vycházejí z plánovaných nákladů, které jsou ročně aktualizovány. Pokud je nákup realizován

prostřednictvím společnosti G & G Kabelwerke GmbH, jsou ceny shodné s cenami poskytovanými ostatním zákazníkům.

4.5 Oceňování při úbytku ze skladu

Společnost používá k oceňování zásob ze skladu metodu FIFO („první do skladu, první ze skladu“). Většinou v podnicích prakticky k tomu takovým způsobem nedochází, ale dle hlediska ocenění je to postačující. Tato metoda vede při růstu cenové hladiny k tomu, že takové ocenění zásob přibližuje tržním hodnotám a naše náklady jdou vykázány v nižších částkách. Pokud tedy jsou naše náklady nižší, vede to zpravidla k tomu, že náš výsledek hospodaření je vyšší, vyšší je i základ daně z příjmů a tím i vyšší daňová povinnost.

Na vybraný příklad oceňování metodou FIFO si autorka vybrala materiál č. 1224576 – Wekkrohr PA6 NW12 L = 375 mm. Protože v dané firmě dochází denně k velkým výdejům materiálu do výroby, je tento příklad pouze ukázkový.

Tab. 4.7 Metoda FIFO mat. č. 1224576

Dat.	Doklad	Příjem v m	Výdej v m	Zásoba v m	Příjem v Kč	Výdej v Kč	Zásoba v Kč	Cena/m
1. 1.	PS			5 000			62 100	12,42
2. 3.	příjemka	200		5 200	2 060		64 160	10,30
2. 3.	výdejka		500	4 700		6 210	57 950	
3. 3.	výdejka		3 500	1 200		43 470	14 480	
3. 3.	výdejka		1 100	100		13 450	1 030	
3. 3.	příjemka	4 000		4 100	49 680		50 710	12,42
3. 3.	výdejka		500	3 600		5 998	44 712	

Zdroj: Vlastní zpracování dle firemních podkladů

Výpočet: $500 \text{ m} \times 12,42 = 6\,210,-$

$3500 \text{ m} \times 12,42 = 43\,470,-$

$1100 \text{ m} = (1000 \text{ m} \times 12,42 = 12\,420,-) + (100 \text{ m} \times 10,30 = 1\,030,-) = \Sigma 13\,450,-$

$500 \text{ m} = (100 \text{ m} \times 10,30 = 1\,030,-) + (400 \text{ m} \times 12,42 = 4\,968,-) = \Sigma 5\,998,-$

V dalším příkladu se autorka bude zabývat oceňováním úbytku metodou váženého aritmetického průměru. V praxi za nás výpočet provede softwarový program. Použije stejný

materiál č. 1224576 – Wekkrohr PA6 NW12 L = 375 mm. Výsledky bude porovnávat s výsledky oceňování metodou FIFO.

Tab. 4.8 Metoda oceňování váženého aritmetického průměru mat. č. 1224576

Dat.	Doklad	Příjem v m	Výdej v m	Zásoba v m	Příjem v Kč	Výdej v Kč	Zásoba v Kč	Cena/m
1. 1.	PS			5 000			62 100	12,42
2. 3.	příjemka	200		5 200	2 060		64 160	10,30
2. 3.	výdejka		500	4 700		6 170	57 990	12,34
3. 3.	výdejka		3 500	1 200		43 190	14 800	12,34
3. 3.	výdejka		1 100	100		13 574	1 226	12,34
3. 3.	příjemka	4 000		4 100	49 680		50 906	12,42
3. 3.	výdejka		500	3 600		6 210	57 116	12,42

Zdroj: Vlastní zpracování dle firemních podkladů

Výpočet se provádí po každé nové příjemce na sklad.

A to dne 2. března: $\frac{64\,160 \text{ (zásoba v Kč)}}{5\,200 \text{ (zásoba v m)}} = 12,34.$

Při dalším příjmu materiálu na sklad 3. března : $\frac{50\,906 \text{ (zásoba v Kč)}}{4\,100 \text{ (zásoba v m)}} = 12,42.$

Při úbytku zásob ze skladu účtuje daný podnik na účtu 5014022 – Ostatní materiál Konfektion a na účtu 1121180 – Ostatní materiál pro Konfektion. Pokud autorka práce porovná oceňování metodou FIFO a metodou váženého aritmetického průměru, dospěje k názoru, že lepší je pro daný podnik jednoznačně metoda FIFO. Metoda FIFO se promítne v nákladech v částce 69 128,- na účtu 5014022 a při metodě váženého aritmetického průměru bude částka 69 144,- na účtu 5014022. První částka (metoda FIFO) je o něco málo menší než druhá porovnávaná částka. Jelikož ale daná firma má velké množství materiálu, o to větší by byly dané rozdíly z oceňování, které by měly dopad na celkový výsledek hospodaření.

4.6 Finanční analýza za rok 2014

a) Ukazatele finanční stability a zadluženosti

Podíl stálých aktiv	$\frac{649\,626 \text{ (stálá aktiva)}}{1\,075\,159 \text{ (aktiva)}}$	60,4 %
Podíl oběžných aktiv	$\frac{425\,404 \text{ (oběžná aktiva)}}{1\,075\,159 \text{ (aktiva)}}$	39,57 %
Podíl zásob	$\frac{324\,049 \text{ (zásoby)}}{1\,075\,159 \text{ (aktiva)}}$	30,14 %

b) Ukazatele likvidity

Celková likvidita	$\frac{425\,404 \text{ (oběžná aktiva)}}{179\,749 \text{ (krátkodobé závazky)}}$	2,37
-------------------	--	------

Výše tohoto ukazatele se měla pohybovat v rozmezí od 1,5 do 2,5.

Pohotová likvidita	$\frac{425\,404 \text{ (oběžná aktiva)} - 324\,049 \text{ (zásoby)}}{179\,749 \text{ (krátkodobé závazky)}}$	0,5639
--------------------	--	--------

Doporučená hodnota tohoto ukazatele by se měla pohybovat v rozmezí od 1,0 do 1,5. Naše vypočítaná hodnota nedosahuje ani minimální hodnoty.

Obrátka celkových aktiv	$\frac{2\,745\,599 \text{ (tržby)}}{1\,075\,159 \text{ (aktiva)}}$	2,55
-------------------------	--	------

Tento ukazatel nám měří obrat neboli využití celkového majetku. Čím je ukazatel vyšší, tím podnik efektivněji využívá svůj majetek. Naše vybraná společnost používá tento ukazatel k tvorbě opravných položek.

c) Ukazatele aktivity

Obrat celkových aktiv	$\frac{2\,745\,599 \text{ (tržby)}}{1\,075\,159 \text{ (aktiva)}}$	2,55
-----------------------	--	------

Doba obratu aktiv	$\frac{1\,075\,159 \text{ (aktiva)} \cdot 360}{2\,745\,599 \text{ (tržby)}}$	141 dní
Obrat zásob	$\frac{2\,745\,599 \text{ (tržby)}}{324\,049 \text{ (zásoby)}}$	8,47
Doba obratu zásob	$\frac{324\,049 \text{ (zásoby)} \cdot 360}{2\,745\,599 \text{ (tržby)}}$	43 dní

Daný ukazatel vyjadřuje, počet dnů, po které jsou zásoby vázány v podnikání. Nejlepší varianta je co nejkratší doba obratu. Hodnota je ovlivněna obratem fixního a pracovního kapitálu a také dynamikou tržeb.

5 Závěr

Ve své bakalářské práci jsem se zabývala hlavní charakteristikou zásob dle příslušných zákonů, základním účtováním při pořízení v tuzemsku a ze zahraničí: z jiných členských států EU a ze třetích zemí, metodami účtování zásob A, B. Dále jsem řešila vyskladnění zásob, a to z důvodů prodeje, spotřeby, přeskladnění, škod na zásobách, vkladu zásob do podnikání, darování zásob a inventarizačními rozdíly (manko, přebytek). Mezi specifické účetní případy patří účtování o materiálu na cestě, nevyfakturované dodávky, slevy na nakoupené zásoby v podobě bonusu nebo skonta, reklamace zásob. Zabývala jsem se také analytickou evidencí zásob a zásob dle IAS 2, kde jsem řešila oceňování při pořízení a spotřebě a nakonec srovnala IRFS s českou účetní legislativou. Dále jsem se věnovala členění zásob dle US GAAP, jejich oceňování a popisu metody reálné hodnoty zásob. Poslední tématem v první kapitole byly zásoby ve finančních výkazech a bod zvratu.

V druhé části práce jsem se zaměřila na oceňování zásob dle daných právních předpisů. Oceňování jsem rozdělila ke dni uskutečnění účetního případu, kde se oceňuje rozdílně při nakupovaných zásobách, vyráběných zásobách a bezúplatně nabytých zásobách. Dále jsem se zabývala oceňováním při úbytku zásob dle skutečného ocenění, metodami FIFO, váženého aritmetického průměru a metodou pevných skladních cen se samostatným vykázaním oceňovacích odchylek od pevné skladní ceny. Další oceňování nastává při prodeji a inventarizaci.

K praktické části bakalářské práce mi byly poskytnuty potřebné podklady a dokumenty z účetního oddělení firmy, na základě kterých jsem provedla zhodnocení používaných metod při účtování o zásobách a používané metody oceňování při spotřebě.

Nejdříve jsem popsala charakteristiku firmy, její firemní politiku, odštěpné závody, které jsou rozmístěny po celém světě. Z dostupných podkladů jsem zjistila, že účetní jednotka vede velké množství analytických účtů, používaných při účtování zásob. To je zapříčiněno velkým množstvím zásob – materiálu, nedokončených výrobků, polotovarů, hotových výrobků a zboží. Rozdělení účtů v jejich účtové osnově je tak, že poslední čtyři číslice na každém účtu představuje rozlišení jednotlivých účtů dle druhu daného materiálu. Díky tomu má účetní jednotka rychlý přehled o svých účtech. Firma používá účetní software SAP, s kterých se setkávají zaměstnanci napříč celou firmou. Účetní jednotka používá k účtování o zásobách metodu A, pomocí které se dají zjistit aktuální potřebné informace o stavu zásob. Díky této metodě má firma lepší přehled o zásobách, ale i o průběžném výsledku hospodaření ve

srovnání s metodou B. Každý materiál je při pořízení oceňován jinou pořizovací cenou. Například materiál s výjimkou mědi a hliníku je oceňován při respektování principu nejnižšího ocenění průměrnou pořizovací cenou, respektive při ocenění k datu závěrky jsou vytvořeny opravné položky. Pro měď a hliník se používá metoda průměrné ceny. Dále jsem se zabývala účtováním při pořízení zásob jak z tuzemska, tak pořízení zásob z jiného členského státu EU a ze třetích zemí. Firma tvoří opravné položky, které jsou odvozeny od obrátky zásob v daných měsících. Účtuje také o bonusu, skontu a nevyfakturovaných dodávkách. Materiál na cestě neúčtuje. Inventarizaci provádí účetní jednotka jednou ročně na základě příslušných skladů. K tomu využívá účetní software SAP, který sám porovná účetní a skutečný stav zásob a vyvodí z nich inventarizační rozdíly. Podle mého názoru, v tak velké firmě by se měla dělat průběžná inventarizace zásob, protože při tak velkém množství zásob vzniká ve firmě zmatek a celá inventarizace se tím protáhne.

Účetní jednotka používá při oceňování zásob při jejich úbytku metodu FIFO, která je pro ně vhodně zvolená. Z vlastní zkušenosti vím, že daná metoda není ale vždy dodržována zaměstnanci firmy. Při srovnání s metodou váženého aritmetického průměru se metoda FIFO jevila jako výhodnější převážně z hlediska dopadu na výsledek hospodaření firmy. Tím byl naplněn cíl mé bakalářské práce.

Z dostupných dokumentů jsem provedla finanční analýzu za rok 2014, kde jsem použila ukazatele, které jsou spojeny se zásobami. K těmto výpočtům jsem využila účetní závěrku dané firmy (rozvaha, výkaz zisku a ztrát apod.). Většina ukazatelů vyšla v dané normě, ale jediný ukazatel, který nedosahoval, ani minimální stanovené hodnoty byla pohotová likvidita. Pro zachování likvidity této firmy, by neměla hodnota ukazatele klesnout pod 1. Výsledek pohotové likvidity vyšel 0,5639. Pokud je výsledek pohotové likvidity nižší než likvidita celková, napovídá nám tento ukazatel o nadměrném množství zásob společnosti. Pokud je hodnota opačná tedy vyšší, svědčí to o nadměrném vázání oběžných aktiv ve formě pohotových prostředků. Tyto prostředky firmě nepřinášejí žádný výnos a tím je negativně ovlivněna celková výnosnost firmy.

Seznam použití literatury

- [1] DLUHOŠOVÁ, Dana. *Finanční řízení a rozhodování podniku: analýza, investování, oceňování, riziko, flexibilita*. 3., rozš. vyd. Praha: Ekopress, 2010, 225 s. ISBN 978-80-86929-68-2.
- [2] DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 3. aktualiz. a rozš. vyd. Brno: Computer Press, 2011, 327 s. Daně a účetnictví (Computer Press). ISBN 978-80-251-3652-2.
- [3] FIREŠ, Bohuslav a Vladimír ZELENKA. *Oceňování aktiv a dluhů v účetnictví*. 2. rozš. vyd. Praha: Management Press, 1997, 175 s. ISBN 80-859-4324-7.
- [4] LOUŠA, František. *Zásoby: komplexní průvodce účtováním a oceňováním*. 4., aktualiz. vyd. Praha: Grada, 2012, 180 s. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-4115-4.
- [5] MLÁDEK, Robert. *Světové účetnictví: IFRS, US GAAP*. 3. aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Linde, 2005, 415 s. ISBN 80-720-1519-2.
- [6] MRKOSOVÁ, Jitka. *Účetnictví 2014: učebnice pro SŠ a VOŠ*. 1. vyd. Brno: Edika, 2014, 291 s. ISBN 978-80-266-0423-5.
- [7] SAXUNOVÁ, Darina. *Financial statements under the US GAAP and IFRS: theory, concepts, problems of financial accounting*. 1st ed. Prague: Wolters Kluwer, 2014, 190 s. ISBN 978-80-7478-646-4.
- [8] SKÁLA, Milan a Jana SKÁLOVÁ. *Ceny v účetnictví a daních*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2002, 306 s. ISBN 80-86395-35-9.
- [9] STROUHAL, J., R. ŽIDLICKÁ a Z. CARDOVÁ. *Účetnictví: velká kniha příkladů*. 1. vyd. Brno: BizBooks, 2014, 488 s. ISBN 978-80-265-0154-1.
- [10] ŠTOHL, Pavel a Vladislav KLIČKA. *Maturitní okruhy z účetnictví 2014: [pro studenty OA a středních škol s výukou účetnictví]*. 7., upr. vyd. Znojmo: Pavel Štohl, 241 s. ISBN 978-80-87237-68-7.

- [11] *Bod zvratu* [online]. [cit. 2015-04-20] Dostupné z: http://cs.wikipedia.org/wiki/Bod_zvratu
- [12] *Gebauer & Griller* [online]. [cit. 2015-04-16]. Dostupné z: <http://www.griller.at/cs/firma>
- [13] *IAS 41 – Agriculture – IAS Plus* [online]. [cit. 2015-04-16]. Dostupné z: <http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias41>
- [14] *Justice* [online]. [cit. 2015-04-25] Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-detail-?dokument=21209437&subjektID=559929&spis=700911>
- [15] *Obchodní ukazatele* [online]. [cit. 2015-04-16] Dostupné z: <http://www.griller.cz/cs/firma/obchodni-ukazatele>
- [16] *Obrátka* [online]. [cit. 2015-04-19]. Dostupné z: <http://www.svetproduktivity.cz/slovník/Obratka.htm>
- [17] *SAP R/3* [online]. [cit. 2015-04-19]. Dostupné z: http://cs.wikipedia.org/wiki/SAP_R/3
- [18] *US GAAP* [online]. [cit. 2015-04-20]. Dostupné z: http://cs.wikipedia.org/wiki/V%C5%A1eobecn%C4%9B_uzn%C3%A1van%C3%A9_%C3%BA%C4%8Detn%C3%AD_principy
- [19] *Účtování vlastní výroby* [online]. [cit. 2015-04-24]. Dostupné z: <http://www.uctovani.net/clanek.php?t=Uctovani-zasob-vlastni-vyroby&idc=56>
- [20] České účetní standardy pro podnikatele
- [21] Interní materiály firmy Gebauer & Griller Kabeltechnik, s. r. o.
- [22] Vyhláška č. 500/2002 Sb., prováděcí vyhláška k podvojnému účetnictví
- [23] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

Seznam zkratek

ARB – Accounting Research Bulletin

CAD – Computer aided design

ČPK – čistý pracovní kapitál

ČÚL – česká účetní legislativa

ČÚS – Český účetní standard

D – dal

DIČ – daňové identifikační číslo

DPH – daň z přidané hodnoty

EU – Evropská unie

FAP – faktura přijatá

FASB – Financial Accounting Standards Board

FIFO – first in, first out

GmbH – Gesellschaft mit beschränkter Haftung

GMS – Globalization Management System

IAS – International Accounting Standards

IFRS – International Financial Reporting Standards

ISO – International Organization for Standardization

LIFO – last in, first out

Ltd. – private limited company

MD – má dát

OA – oběžná aktiva

OHSAS – Occupational Health and Safety

S. de R. L. de C. V. – Sociedad de Responsabilidad Limitada de Capital Variable

s. r. o. – společnost s ručením omezeným

Sb. – sbírka zákonů

SRL – Societate cu Răspundere Limitată

SRN – Spolková republika Německo

THP – technicko hospodářský pracovník

US GAAP – Generally Accepted Accounting Principles

USA – Spojené státy americké

v. o. s. – veřejná obchodní společnost

VDA – Verband der Automobilindustrie

VÚD – vnitřní účetní doklad

Seznam tabulek a obrázku

Tab. 2.1	Účtování metodou B u materiálu a zboží	10
Tab. 2.2	Účtování předání výrobků do maloobchodních prodejen	11
Tab. 2.3	Nákup zásob z jiného členského státu EU	13
Tab. 2.4	Nákup zásob ze země mimo EU	13
Tab. 2.5	Účtování materiálu na cestě	17
Tab. 2.6	Účtování nevyfakturované dodávky	17
Tab. 2.7	Účtování dodatečné dodávky	18
Tab. 2.8	Účtování dobropisu	19
Tab. 2.9	Účtování o neuznané reklamaci	19
Tab. 3.1	Ocenění vlastních zásob	32
Tab. 4.1	Obchodní ukazatele	41
Tab. 4.2	Pořízení zásob	46
Tab. 4.3	Pořízení zásob z Německa	46
Tab. 4.4	Vývoj zásob v roce 2013/2014	47
Tab. 4.5	Opravné položky k zásobám	47
Tab. 4.6	Účtování opravné položky	48
Tab. 4.7	Metoda FIFO mat. č. 1224576	49
Tab. 4.8	Metoda váženého aritmetického průměru mat. č. 1224576	50
Obr. 2.1	Bod zvratu	30

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo,
- беру на vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3),
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO,
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona,
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 4.5.2011

Lenka Kouřimová

jméno a příjmení studenta

Seznam příloh

Příloha č. 1 – Rozvaha firmy Gebaur & Griller Kabeltechnik, s. r. o.

Příloha č. 2 – Výkaz zisku a ztrát firmy Gebauer & Griller Kabeltechnik, s. r. o.